

Competizione fiscale europea *versus* giustizia distributiva: un dilemma sempre più attuale[♦]

di Stefania Boffano e Riccardo Cabazzi

Abstract: *European tax competition against distributive justice: an increasingly topical dilemma* – After a critical analysis focused on the European rooted praxis of fiscal interstate competition, this paper aims at addressing the inconsistency of that praxis with the principles of tax system progressivity and of the right to work, both as provided by the Italian Constitution. An in depth review of the recent fiscal legislation adopted by the Italian legislator shows the trend to reduce the tax burden over corporate income without a concurrent lowering of labour taxes, at the expense of the State function of distributive justice. In this context, the paper poses essentially two questions: (i) how can the European member States overcome their necessity to adopt a legislation as more as possible attractive for capital foreign investors? (ii) is it conceivable the development of an European framework aiming at ensuring more equality between State in the allocation of tax revenues?

Keywords: Interstate competition, Tax reforms, Constitutional fiscal principles, Labour taxes, Free movement of capitals.

461

1. L'inarrestabile concorrenza fiscale tra Stati all'interno dell'Unione: logiche strutturali, dinamiche e recenti prassi

«The relevant thing is that the formal preservation of national sovereignty in relation to the power of taxation has come hand in hand with the progressive erosion of the de facto sovereignty of the nation-states. As a matter of fact, all states have tended to reduce the tax burden over capital income and shift it to labour income; whether you like it or not, there is no alternative. Indeed, most of the discussion surrounding major tax reforms taking place since the eighties have focused on the consequences that the reform would have for the international competitiveness position of the country in question»¹.

Con queste efficaci parole l'autore dimostra di avere colto, già dagli inizi di questo millennio, la sostanza di un processo – apparentemente inarrestabile e già in corso da diverso tempo – tale per cui i singoli Stati membri dell'Unione Europea, connotata da un'economia sociale di mercato fortemente competitiva (come recita l'art. 3 TUE²), sono continuamente sottoposti ad una forte competizione

[♦] La Prof.ssa Stefania Boffano ha curato i paragrafi n. 2 e n. 4 ed il Dott. Riccardo Cabazzi i paragrafi n. 1 e n. 3 di tale contributo.

¹ Tale riflessione è tratta da A.J. Menendez, *Another view of the Democratic Deficit "ovvero" No Taxation without Representation*, Jean Monnet Working Paper 7, 2000.

² Si riporta testualmente la citata disposizione normativa che, al terzo comma, recita: L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una

interstatale in materia fiscale a cui non sembrano potersi, in alcun modo, sottrarre. Ciascuno di essi si adopera quindi al fine di adottare un *corpus* legislativo che risulti sempre più attrattivo nei confronti dei detentori di consistenti capitali e, al contempo, di divenire sede privilegiata per lo stabilimento di grandi società internazionali³. Presupposto di tale fenomeno è invero l'estrema mobilità di tali fattori all'interno dell'Unione, in forza dei noti principi di libera circolazione (titolo IV TFUE), cui peraltro la Corte di Giustizia ha progressivamente riconosciuto, nel tempo, una notevole estensione⁴.

La giurisprudenza di tale Corte, sviluppatasi già dalla fine degli anni 70⁵, si è infatti orientata nel senso di sottoporre al proprio (severo) controllo giurisdizionale il maggior numero possibile di ostacoli agli scambi intracomunitari, derivanti sia azioni che da omissioni imputabili agli Stati membri⁶. In tal modo, questa sembra tuttavia aver indebolito i relativi processi democratici nazionali nella loro capacità di intraprendere politiche socio economiche che possano, anche marginalmente, limitare le libertà economiche previste dai Trattati, storicamente, alla base della

crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico.

³ Al riguardo, nella sua formulazione più radicale, la teoria della competizione tra sistemi fiscali presuppone l'astensione da qualunque azione armonizzatrice imposta, al fine di consentire lo sviluppo di una fiscalità nazionale modellata dalla pressione della concorrenza internazionale. Tra i fautori di questa, vi sono varie argomentazioni addotte a sostegno della c.d. "soluzione concorrenziale"; in *primis*, la concorrenza condurrebbe ad una convergenza spontanea dei sistemi normativi – invero questo punto sarà in questa sede smentito (vedi *infra*) – in *secundis*, si ritiene che la spontaneità del processo di avvicinamento dovrebbe "spingere" il punto di convergenza effettiva della pressione fiscale ad un livello più basso, rispetto a quello conseguente a forme di coordinamento fiscale imposto, così collocando la pressione fiscale ad un livello che rappresenti il punto di equilibrio tra beni e servizi pubblici. Tra gli ulteriori argomenti tecnici a favore della competizione fiscale, va segnalato il fatto che, secondo alcuni, le norme sull'imposizione diretta esulerebbero dalla competenza dell'Unione, in quanto rientrerebbero nell'ambito di quelle "naturali" condizioni di funzionamento dell'economia, la cui diversità è un requisito essenziale per un'ottimale allocazione delle risorse. Vedasi, per un maggior approfondimento di tali argomentazioni: W. Schon, *Tax Competition in Europe - The Legal Perspective*, in *EC Tax Review*, 2000, 93.

⁴ A tal proposito, *ex multis*, si possono menzionare le sentenze CGUE 9-3-1999, causa C-212/1997, *Centros*; CGUE, 12-9-2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, – quanto alla libertà di stabilimento – e CGUE, 19-11-2009, causa C-540/07, *Commissione c. Repubblica italiana*; CGUE 9-10-2014, causa C-326/12, *Van Caster* (secondo cui le restrizioni tributarie procedurali al possesso di quote di fondi di investimento esteri risultano incompatibili con la libera circolazione dei capitali) – quanto alla libera circolazione dei capitali.

⁵ Per una più completa disamina di tale giurisprudenza che, in questa sede, data la vastità del novero di pronunce che si sono succedute, è difficile ricostruire, si rimanda a: W. Scharpf, *The Double asymmetry of European Integration – or: Why the EU cannot be a social market economy*, in *Community and Autonomy*, 2010, 353. Secondo tale Autore: «Given the dominant focus of the Treaty of Rome on economic integration, it is of course true that most of the Court's case law responds to the economic interests of business enterprises and capital owner».

⁶ Si noti, a tale riguardo, che anche quando la Corte ha privilegiato, nel bilanciamento tra libertà economiche e diritti, i secondi sui primi (come, ad esempio nel celebre caso Schmidberger), sembra comunque aver sancito, conformemente alla logica mezzi-fini a cui è improntato il Trattato, la prevalenza delle esigenze legate alle libertà fondamentali su quelle derivanti dalla tutela dei diritti fondamentali. In questo senso vedasi l'interessante commento di: A. Alemanno, *Mercato interno e diritti fondamentali: il caso Schmidberger*, in www.alemanno.blogspot.it, 2004.

Comunità economica europea⁷. Invero, come si potrà apprezzare nel prosieguo del presente contributo, tale orientamento dei Giudici europei sembra coerente con il fatto che, mentre gli ordinamenti costituzionali degli Stati membri si fondano sulla ricerca della giustizia sociale attraverso la tutela dei diritti e la dialettica democratica, l'ordinamento europeo persegue invece l'efficienza economica per mezzo di mirate strategie di regolamentazione del mercato⁸.

Considerato quindi che il deferimento della politica monetaria in capo alla BCE non è stato seguito da un eguale accentramento, in seno all'Unione, della politica fiscale⁹, sembra essersi realizzata, quale conseguenza, (l'ulteriore) assolutizzazione del principio concorrenziale tra Stati membri, tale da relegare in secondo piano i legami di solidarietà tra i cittadini dell'UE, a pieno vantaggio di un'esasperata competizione tra tali sistemi economico giuridici¹⁰. Sulla scorta di tale logica, sarebbe quindi l'ordine concorrenziale a plasmare le legislazioni nazionali, così da far assumere al mercato il ruolo "naturale selezionatore" delle leggi statali, secondo le logiche proprie dell'analisi economica del diritto. In linea con quanto sin d'ora esposto, le legislazioni nazionali in materia devono pertanto adeguarsi a competere, anche facendo uso dell'"arma" del c.d. *dumping fiscale*, ossia un ribasso di aliquote e pressione fiscale finalizzato ad attrarre contribuenti, provenienti da altre parti del mondo, così da trarne guadagni supplementari sul fronte delle imposte dirette e sui loro consumi *in loco*¹¹. Tale prassi viene invero

⁷ In questo senso, A.J. Mendez, J.H. Fossum, *La peculiare costituzione dell'Unione Europea*, Firenze, 2012, 312. A tal proposito, efficacemente, anche M. Dani, *Il diritto pubblico europeo nella prospettiva dei conflitti*, Padova, 2013, *passim*, evidenzia – nell'argomentare sulla primazia del diritto dell'unione europea su quello degli Stati membri – come il diritto pubblico europeo sia stato gradualmente egemonizzato da istanze normative imperniate sull'idea di efficienza allocativa e cambiamento strutturale. Quindi, il principio del primato del diritto dell'Unione su quello interno avrebbe finito per relegare la cultura del costituzionalismo democratico ad ambiti di operatività sempre più circoscritti.

⁸ In questo senso argomenta M. Dani, *I diritti dei lavoratori tra costituzionalismo statale e diritto del mercato unico europeo*, in S. Borelli, A. Guazzarotti, S. Lorenzon (cur.), *I diritti dei lavoratori nelle Carte europee dei diritti fondamentali*, Napoli, 2012, 95 ss.

⁹ Ad oggi, rimane invero intatto il diaframma degli Stati, la cui responsabilità finanziaria, nel bene e nel male, sembra irrobustire, piuttosto che attenuare, la sfiducia nel presente e nell'avvenire dell'Unione. In tal senso e per maggiori approfondimenti vedasi: M. Bertolissi, *Fiscalità e spesa pubblica nell'UE. Una relazione costitutiva in termini di forma di Stato*, in *Rass. dir. pubbl. eur.*, 2016, 29 ss. Su questo punto spunti interessanti provengono anche da F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione Europea*, 2015, 24, ove l'autore evidenzia una propensione di fatto della CGUE a privilegiare le norme di mercato e della concorrenza rispetto agli altri diritti fondamentali tutelati dall'Unione. Da ultimo, vedasi anche P. Syrpis, *Reconciling Economic Freedoms and Social Rights – The Potential of Commission v. Germany*, in *Industrial law jour.*, 2011, 222 ss. Interessante il punto di vista di tale Autore, secondo cui in Europa, in questa fase storica, ad una simmetria di principio fa riscontro un'asimmetria applicativa.

¹⁰ In tal senso, E. Mostacci, *Il fascino discreto della competizione. Legami di solidarietà e pressione competitiva nel processo di integrazione europea*, in questa *Rivista*, 2015, 147 ss.

¹¹ Si pensi, sul punto, al caso paradigmatico dell'Irlanda. Questa ha individuato quale uno dei cardini del suo sviluppo economico proprio il *dumping* fiscale, da intendersi come evidente *trend* teso a far pagare alle multinazionali tasse e imposte in misura decisamente inferiore a quello che avviene in altre realtà europee. Vedasi, a tal riguardo, A. Volpi, *Il dumping fiscale irlandese mostra le crepe dell'UE*, in *www.altraeconomia.it*, 2016.

sempre più percepita non tanto come una pratica distorsiva della concorrenza, bensì come un suo coerente sviluppo¹².

Da quanto esposto si può quindi ricavare che, in materia fiscale, gli Stati membri sembrano, solo formalmente, preservare la loro sovranità, in quanto evidentemente condizionati dalle suestipite logiche di mercato tali per cui, ad esempio, i capitali si muovono dove la loro remunerazione netta è più alta – e quindi dove il livello di tassazione è più basso¹³ – e le società tendono, ugualmente, a stabilizzare la loro sede nel Paese ove trovano una più favorevole legislazione. Diversamente, secondo autorevole dottrina¹⁴, il potere di imposizione sarebbe validamente e responsabilmente esercitato dagli Stati nazionali, attraverso gli strumenti formali espressivi del consenso popolare, solo ove si sottraesse al processo di *commodification* indotto dalla globalizzazione che prelude, come già precedentemente accennato, alla depoliticizzazione della società e delle scelte pubbliche. Invero il potere impositivo dovrebbe invece iscriversi dentro un circuito politico autonomo che respinge, per sua natura, la metafora del mercato e ha la sua fonte nella sovranità politica e nella libertà sociale.

In quest'ottica, l'innalzamento di un'imposta nazionale sui fattori mobili (capitali e società) comporterebbe infatti non solo una conseguente fuga di questi verso "lidi" più convenienti ma anche, di riflesso, la perdita di attrattività dello Stato *de quibus* al cospetto di possibili investimenti stranieri, sia a livello europeo che internazionale. Lo spostamento di base imponibile esclusivamente dettato da ragioni fiscali si verifica, in particolare, nel caso dei grandi gruppi multinazionali, in quanto le notevoli dimensioni di questi rendono relativamente ridotti i costi di spostamento delle consociate, oltre a quelli di inserimento in ordinamenti diversi, soprattutto se confrontati con gli oneri che dovrebbero sostenere le piccole e medie imprese (PMI) per effettuare le stesse manovre. Tale fenomeno porta tuttavia ad un paradosso: invero, le grandi imprese multinazionali vengono assoggettate ad un tasso effettivo di imposta minore rispetto a quello applicato alle imprese locali, di dimensioni ridotte¹⁵, con evidenti ricadute sui principi di capacità contributiva e di equità tributaria su cui gli ordinamenti tributari dei Paesi UE si fondano¹⁶.

¹² Autorevole dottrina parla, al riguardo, di passaggio dalla legislazione della concorrenza alla concorrenza delle legislazioni; vedasi, in questo senso, O. Chessa, *La Costituzione della moneta*, Napoli, 2016, 479 ss., secondo cui «il principio concorrenziale è riferito anche alle economie nazionali, e quindi agli Stati, si realizza come una sorte di rovesciamento tra legislazione e ordine concorrenziale del mercato: muta la direzione del rapporto, perché non va più dal primo al secondo ma, in senso contrario, cioè è l'ordine concorrenziale a plasmare le legislazioni nazionali, mettendole in concorrenza tra di loro».

¹³ Per comprendere meglio le logiche macroeconomiche sottostanti alle movimentazioni dei capitali nel panorama europeo si rimanda alla trattazione di S. Cesaratto, *Sei lezioni di economia*, 2016, *passim*.

¹⁴ Vedasi, *ex multis*, F. Gallo, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, relazione alla Camera dei Deputati, disponibile in www.camera.it, 2014.

¹⁵ Si rimanda, per maggiori approfondimenti sul punto, all'analisi condotta da W. Egger, H. Winner, *Saving money through foreign plant ownership* in *Journ. intern. econ.*, 2010, 99 ss.

¹⁶ Vi sono tuttavia delle argomentazioni con cui si "sostiene" la soluzione concorrenziale in materia fiscale. Più nel dettaglio, si osserva che la competizione fiscale non eserciterebbe soltanto effetti di regolazione e di controllo sui bilanci nazionali, ma condurrebbe altresì ad una convergenza spontanea dei sistemi normativi. In secondo luogo, si ritiene che il libero gioco delle forze della concorrenza potrebbe collocare la pressione fiscale, nell'ambito dell'Unione, ad un livello che rappresenti il punto di equilibrio tra beni e servizi pubblici, da un lato, e carichi fiscali, dall'altro. In particolare, la spontaneità del processo di avvicinamento dovrebbe

Da una prospettiva del tema più squisitamente tecnica, si osserva che il fenomeno della competizione fiscale tra Stati europei non è stato impedito o quantomeno arginato dai tradizionali criteri di residenza e di territorialità adottati dagli Stati membri nella tassazione dei redditi da capitale e societari prodotti in ambito internazionale. Infatti né l'uno né l'altro sistema si sono rivelati adatti a fronteggiare tale fenomeno.

Il sistema di tassazione basato sul principio di residenza – in base al quale tutti i redditi, indipendentemente dalla loro natura e dal luogo di produzione, afferiscono immediatamente e integralmente al loro titolare, divenendo così oggetto di tassazione nel paese di residenza del percettore – consente solo in linea teorica di impedire alla radice il verificarsi del descritto fenomeno concorrenziale. Infatti, perché si possa concretamente produrre tale effetto, è necessario che ad esso si accompagni un compiuto sistema di scambio di informazioni tra le autorità fiscali dei vari Paesi, volto a consentire alle autorità fiscali stesse di individuare i residenti che “occultano” capitali all'estero. Invero, se le autorità fiscali degli Stati che applicano il principio di residenza non sono dotate di sufficienti informazioni sulle disponibilità “estere” dei propri residenti (se manca quindi, in sostanza, un adeguato meccanismo di scambio informativo tra Stati), esse stenteranno ad individuare gli investitori che intendono “occultare” i capitali nei Paesi in cui la tassazione è bassa, se non addirittura nulla. In mancanza di un adeguato obbligo di informativa tra autorità fiscali, pertanto, il principio di territorialità si rivela disarmato a prevenire l'insorgenza di un processo di competizione fiscale tra Stati¹⁷.

Nondimeno, l'adozione del principio alternativo a quello di residenza, ossia quello di territorialità – consistente nella tassazione dei redditi nel Paese ove questi sono prodotti, a prescindere dal luogo di residenza del percettore – produce di per sé incentivi alla localizzazione del capitale in Paesi a bassa fiscalità, come si può peraltro agevolmente intuire¹⁸. Pertanto, laddove si sposti tale ultimo criterio di tassazione (che, si noti, è oggi prevalentemente adottato nella tassazione dei flussi tra società¹⁹) si avvia in ogni caso, un processo di competizione fiscale cui consegue, inevitabilmente, un abbassamento delle aliquote sui redditi da capitale e societari.

collocare il punto di convergenza effettiva della pressione fiscale ad un livello più basso, rispetto a quello conseguente a forme di coordinamento fiscale "imposto". Per la stessa ragione, la qualità dei sistemi normativi - cioè la consonanza dei tipi di imposta, delle basi imponibili, delle aliquote e delle procedure impositive - sarebbe ottimizzata, riducendo al minimo le distorsioni dei meccanismi decisionali per i soggetti passivi, imprese e non. Tali argomenti sono sintetizzati da W. Schön, *Tax Competition in Europe - The Legal Perspective*, op. cit., 93. Vedasi anche, sul tema, S. Cipollina, *Armonizzazione vs. competizione*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, 93 ss.

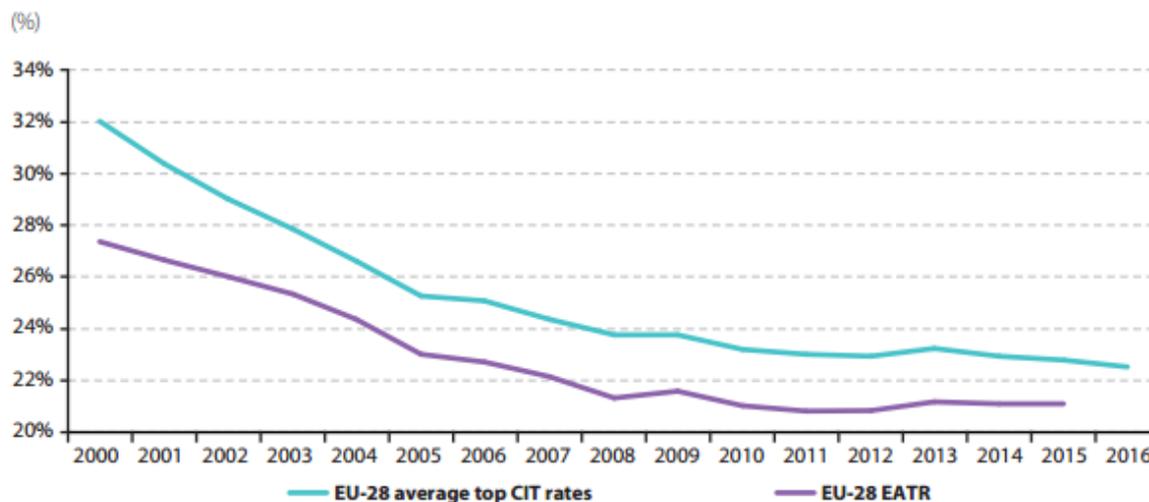
¹⁷ A tal riguardo si noti che un contributo positivo alla soluzione di tale problema potrebbe venire dall'*Anti-Tax Avoidance Package* (“ATAP”) proposto dalla Commissione Europea include non solo una Direttiva *Anti-Tax avoidance*, ma anche un'ulteriore Direttiva, che prevede delle revisioni in tema di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri. Si veda, sul tema, European Commission, *The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers (Updated)*, Press release, 2016, disponibile all'indirizzo europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2265_en.htm. Inoltre, per un quadro completo sul tema vedasi la Comunicazione COM (2016) 24 della Commissione Europea del 28.01.2016, il documento di lavoro SWD (2016) 6 della Commissione e le Raccomandazioni della Commissione C (2016) 271, entrambi relativi alla stessa data.

¹⁸ Per una dimostrazione analitica sul punto si rimanda a R. Artoni, *Elementi di scienza delle finanze*, 2016, 140.

¹⁹ In relazione ai flussi di reddito tra società la maggior parte dei paesi Ocse ha abbandonato il principio di residenza, passando a quello (diverso ed alternativo) della fonte. Questa è appunto

In sintesi estrema, anche cambiando i fattori, il risultato non muta.

L'inevitabile trend generale di abbassamento delle aliquote nel contesto europeo (ma non solo) è quindi ben sintetizzato e rappresentato nel grafico sottostante²⁰:



Source: DG Taxation and Customs Union

Aliquote delle imposte sui redditi delle società e aliquote medie effettive, 2000-2016

Appare pertanto opportuno, anche alla luce degli illustrati aspetti tecnico fiscali, riprendere i concetti chiave di questo paragrafo e trarne delle conclusioni di sintesi.

Gli Stati europei appaiono “in gabbia”, qualunque scelta adottino, in quanto privati di una vera e propria sovranità con riguardo alle scelte di tassazione dei fattori mobili. Invero, sebbene il potere impositivo rimanga virtualmente nella disponibilità degli attori politici e degli organi costituzionali di direzione politica, questi sembrano essere piuttosto “inermi” rispetto al contesto sovranazionale di libera circolazione di società e capitali, con cui devono necessariamente fare i conti. Invero, come già più volte ribadito, nel descritto contesto europeo ove il mercato dei capitali è pienamente liberalizzato, sussiste, in capo agli Stati, la necessità di attirare investimenti anche grazie alla competizione sui livelli di pressione fiscale. Tale “attrazione” verso l’alto delle scelte in materia tributaria sembra pertanto contribuire altresì al venir meno del legame tra principio democratico e scelte di fiscalità (oltre, conseguentemente, all’aspirazione a finalità sociali e redistributive della tassazione)²¹. Invero, le scelte di legislazione fiscale non sembrano più

la soluzione adottata anche dal legislatore italiano, ove i dividendi distribuiti dalla società residente all’estero vengono esentati al 95%, purché provenienti da Stati inclusi nella c.d. *white list*.

²⁰ Il grafico è tratto dalla documentazione presente nel sito *web ec.europa.eu/taxation*.

²¹ Autorevole dottrina ribadisce invero che il principio democratico non dovrebbe arrestarsi dinanzi al diritto tributario. Infatti, la Costituzione Repubblicana afferma, all’art. 1, il principio democratico quale pervasivo dell’intero ordinamento, ivi compreso quello fiscale. Ne discende pertanto che lo Stato ha il diritto di imporre, ma ha tuttavia il dovere di farlo secondo diritto e secondo giustizia. Vedasi, al riguardo, G. Marongiu, *Contributo alla realizzazione della Carta dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 585 ss. e, più recentemente, F. Moschetti, *Il*

fondarsi sulla nota formula “no taxation without representation”, la quale esigerebbe che, diversamente da quanto avviene, siano i cittadini a determinare come allocare i relativi oneri, in base alla loro forza politica, secondo i canoni della democrazia rappresentativa. Tale celebre formula, uno dei cavalli di battaglia (forse il principale) del passaggio dai regimi autoritari alla democrazia, postula appunto che chi paga le tasse debba poter votare, cosicché siano i propri rappresentanti, e non i poteri autocratici, a decidere, sia sulle spese da effettuare che sulle caratteristiche dei sistemi tributari²². Tuttavia, mentre in passato i Parlamenti nazionali potevano rivendicare un forte “controllo interno” sull’indirizzo politico finanziario messo a punto dai relativi Governi, oggi, a contrario, come visto, è il mercato a dettare l’agenda politica, causando quindi la marginalizzazione delle sempre più passive assemblee legislative nazionali²³. In conclusione, ove prevalga la tesi che concentra nello Stato la rappresentanza legittima dell’interesse pubblico ed il potere di disporre delle risorse economiche della società, la competizione fiscale non può che essere concepita come una vistosa distorsione del processo democratico²⁴.

Vi è altresì un ulteriore profilo problematico che merita attenzione, rispetto a quanto esposto sin d’ora. Come noto, dal 2008 viviamo una crisi economica, caratterizzata da profonde e irrisolte problematiche strutturali, che ha visto il crearsi di un legame sempre più indissolubile, quanto al contesto macroeconomico degli Stati membri, tra l’indebitamento pubblico e quello privato²⁵. Dato quindi il protrarsi di tale periodo di crisi economica, gli Stati membri si trovano ulteriormente gravati dalla *vexata quaestio* concernente le modalità con cui reperire risorse necessarie a garantire la sostenibilità dei rispettivi sistemi di *welfare*²⁶. Tale problematica è quindi tanto maggiore quanto più gli Stati membri riscontrano, da una parte, il calo dei redditi e dei consumi (e quindi delle entrate) a causa della crisi e, dall’altro, l’imposizione di vincoli di bilancio sempre più stringenti, dettati dalle

principio democratico sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva in *Riv. dir. trib.*, 2011, 731 ss.

²² In questo senso argomenta G. Vitaletti, *Fisco e costituzione* in *Riv. dir. fin.*, 2014, 166 ss.

²³ Per ulteriori approfondimenti sul punto si rimanda ad A. Morrone, *Teologia economica v. Teologia politica, appunti su sovranità dello Stato e diritto costituzionale globale*, in *Quad. Cost.*, 2012, secondo cui «nell’attuale contesto di un’economia globalizzata, tutti o quasi i concetti e gli strumenti più rilevanti sono concetti economici giuridicizzati [...] i valori guida non sembrano più essere quelli indicati dalla Costituzione ma diventano gli obiettivi economico finanziari relativi, di volta in volta, alla riduzione dello *spread*, alla ricerca della tripla A, al culto del PIL e della crescita, alla riduzione della spesa e del debito pubblico».

²⁴ Argomenta in questo senso, W. Schön, *Tax Competition in Europe - The Legal Perspective*, op. cit., 95.

²⁵ Su tale tema la letteratura appare davvero sterminata. Per un approfondimento sui principali fattori macroeconomici che hanno determinato la crisi economico finanziaria in corso – tema ampiamente dibattuto – nonché del legame tra debito pubblico e indebitamento privato ci si limita, in questa sede, a rimandare alle seguenti monografie: M. Amato, L. Fantacci, *Fine della finanza: da dove viene la crisi e come si può pensare di uscirne*, 2012, S. Cesaratto, op. cit., e A. Bagnai, *Il tramonto dell’euro*, 2012.

²⁶ Quanto al rapporto tra *welfare state* e nuova costituzione economica europea vedasi: F. Losurdo, *Lo Stato sociale condizionato, stabilità e crescita nell’ordinamento costituzionale*, 2016. Secondo tale Autore: «Le profonde trasformazioni della costituzione economica europea e, di riflesso, delle costituzioni economiche degli Stati membri disegnano i tratti di un inedito, per certi versi inquietante, Stato sociale condizionato, sul piano strutturale, alla stabilità finanziaria e, sul piano funzionale, alla competitività».

note “ricette” di austerità, adottate dalle istituzioni europee per fronteggiare la crisi²⁷.

Ne deriva pertanto che, nell'impossibilità concreta di ottenere una maggiorazione delle entrate fiscali tramite l'innalzamento delle aliquote sugli utili delle società e sui redditi da capitale al legislatore non resti che una scelta pressoché obbligata: reperire risorse dai fattori meno mobili, ovvero redditi da lavoro (in particolare dipendente), redditi da immobili e consumi. Questi, invero, non possono sottrarsi alla “morsa” del fisco al pari dei primi, proprio per la loro evidente staticità²⁸. Tale (non) scelta sembra tuttavia porre dei problemi sostanziali di giustizia distributiva, oltre che di tenuta con alcuni dei più significativi principi delle costituzioni nazionali degli Stati membri, meglio definiti da alcuni autori come tradizioni costituzionali comuni²⁹. Su questo punto si argomenterà, più nel dettaglio, nei paragrafi a seguire.

2. Lettura e analisi delle recenti manovre fiscali italiane nel contesto delineatosi

Tale paragrafo si pone, quale obiettivo precipuo, quello di fornire uno sguardo di insieme sulle misure recentemente poste in essere, nel nostro ordinamento, dal legislatore in materia tributaria. Anche tali novelle legislative paiono quindi non sottrarsi alla pervasiva logica del “fascino” della concorrenza fiscale europea: queste sembrano invero orientarsi verso maggiori sgravi per società ed imprenditori, lasciando tuttavia sempre pendente la questione dell'aumento dell'Iva (il cui paventato incremento è stato, ad oggi, sterilizzato), introducendo limitatissimi sgravi fiscali sui redditi da lavoro e, da ultimo, ponendo scarsa attenzione alla discussa, quanto irrisolta, questione di una maggiore equità e giustizia fiscale.

Si premette che l'Italia, come noto, è stata recentemente oggetto di particolare attenzione da parte della Commissione europea per quanto concerne

²⁷ A supporto della fragilità delle basi, non solo teoriche, ma anche empiriche dell'austerità espansiva si vedano le seguenti opere della letteratura economica italiana: M. Pivetti, *L'austerità, gli interessi nazionali e la rimozione dello Stato*, in S. Cesaratto, M. Pivetti (cur.), *Oltre l'austerità*, Roma, 2012; C. Petraglia, F. Purificato, *Moneta unica e vincoli sovranazionali, alle politiche fiscali nell'Eurozona alla prova della crisi*, in *Riv. econ. mezz.*, 2013, 1065. A. Roncaglia, *Le politiche di austerità sono sbagliate*, in *Moneta e Credito*, 2012. Inoltre, anche alcuni studiosi vicini al FMI riconoscono che le misure di *fiscal consolidation* hanno effetti recessivi, in particolare D. Leigh, Devries, C. Freedman, D. Laxton, A. Pescatori, *Will It Hurt? Macroeconomic Effects of Fiscal Consolidation*, in *World Economic Outlook: Recovery, Risk, and Rebalancing*, IMF, 2010.

²⁸ Questo profilo critico era già stato ravvisato da F.W. Scharpf, *Governare l'Europa*, 1998, 147. Secondo l'Autore, «anche se le dimensioni dello stato sociale non influenzano la competitività internazionale dei produttori interni, la competizione regolativa pone una sfida al mantenimento dello stato sociale avanzato in quanto indebolisce le capacità dello stato di tassare i fattori mobili della produzione» Questa “distorsione” è evidenziata anche da R. Artoni, *Lezioni di Scienza delle finanze*, 2015, 141, secondo cui la riduzione delle aliquote sui redditi da capitale ha comportato la necessità di aumentare il prelievo sui fattori meno mobili, in primo luogo il lavoro. Per il medesimo Autore «la competizione fiscale apre inoltre discorsi complessi sulla possibilità di sostenere i livelli di spesa pubblica storicamente raggiunti. Ulteriori incrementi di imposizione sui redditi da lavoro potrebbero risultare politicamente inaccettabili e diventerebbe quindi necessario intervenire sulla spesa» L'assunto è dimostrato nella letteratura economica. Si veda, ad esempio, A. Razin, E. Sadka, *International tax competition and gains from tax harmonization*, in *Economic Letters*, 1991.

²⁹ *Ex multis* vedasi, in relazione al tema delle tradizioni costituzionali comuni, il lavoro monografico AA.VV. *La cittadinanza europea, Costruendo le tradizioni dei diritti in Europa*, 2015.

l'elevato stock di debito pubblico (oltre che per la presenza di alcuni squilibri macroeconomici eccessivi). Invero, in relazione al documento programmatico di bilancio presentato in data 18 Ottobre 2016, i commissari Valdis Dombrovskis e Pierre Moscovici hanno replicato – per mezzo di una lettera inviata al ministro dell'economia Piercarlo Padoan già la settimana seguente – che «A preliminary assessment of the Draft Budgetary Plan suggests that the planned change in the structural balance in 2017, recalculated according to the commonly agreed methodology, is negative and well below the 0.6% of GDP or more recommended by the Council on 12 July 2016. In line with the provisions of Article 7 of Regulation (EU) No. 473/2013 of 21 May 2013 [Valutazione del progetto di documento programmatico di bilancio], we are writing to ask for further information on a number of points in order to assess whether Italy fulfils the conditions under which additional flexibility was granted for 2016»³⁰.

L'Italia ha quindi contro replicato ad una sua possibile sua sottoposizione ad una procedura per disavanzo eccessivo ex art. 126 TFUE, rassicurando la Commissione europea per mezzo dell'impegno pubblico del Governo ad adottare misure di bilancio aggiuntive, pari complessivamente allo 0,2% del PIL, entro Aprile 2017; in particolare ha annunciato un maggior impegno sul fronte della lotta all'evasione fiscale, ulteriori politiche di riduzione della spesa pubblica e l'aumento delle accise³¹.

Coerentemente con quanto affermato nella risposta alla Commissione Europea, la Manovra Correttiva dei conti pubblici adottata nell'aprile 2017 (D. L. n. 50/2017) conferma quindi quanto preannunciato; in questa si rinvegno invero provvedimenti immediatamente tesi a migliorare l'efficacia della riscossione dell'Iva³², mantenendo altresì la scure sia sul probabile aumento di tale imposta

³⁰ Tale lettera, in versione integrale, è disponibile al seguente indirizzo: www.dottrinalavoro.it/wp-content/uploads/2016/10/LetteraUE25-10-16.pdf.

³¹ Gli interventi proposti dal Governo riguardano in particolare, le imposte indirette e le accise nonché, da ultimo, l'ulteriore *improvement* delle *policy* recentemente adottate, con risultati soddisfacenti, onde aumentare il gettito fiscale incassato. Si tratterebbe di rafforzare misure già introdotte con la legge di stabilità per il 2015, ovvero lo *split payment* e il *reverse charge* nel pagamento dell'Iva. In entrambi i casi si prevede che tale imposta indiretta venga versata al fisco direttamente dall'acquirente del bene o del servizio; nel caso dello *split payment*, questo sarebbe la pubblica amministrazione mentre, quanto al *reverse charge*, sarebbero alcuni soggetti Iva operante in determinati settori (quali edilizia specializzata e servizi di pulizia). Si noti quindi, a tale riguardo, che i risultati soddisfacenti, in termini di maggior gettito, sono effettivamente documentati dall'Agenzia delle Entrate e derivano dalla maggiore affidabilità, quali "esattori" Iva, della pubblica amministrazione e degli acquirenti di alcuni beni e servizi, rispetto ad un loro qualsiasi cedente o prestatore. Per tale ragione, appare quindi verosimile che il Governo opti per estendere l'ambito applicativo sia dello *split payment* che del *reverse charge*. Tale manovra sembrerebbe invero preferibile rispetto ad un aumento delle aliquote Iva e/o delle accise sui carburanti, peraltro, in termini di consenso politico, assai poco graditi dall'elettorato. Sul punto si rimanda a A. Santoro, *Manovra correttiva, puntare sulla lotta all'evasione*, in *Lavoce.info*, 2017 e AA.VV., *Con lo split payment cresce il gettito Iva*, in *Lavoce.info*, 2016.

³² Dal 1.7.2017 è stata prevista l'estensione dell'ambito di applicazione del meccanismo dello *split payment* anche alle operazioni effettuate nei confronti di ulteriori operatori considerati ad alta affidabilità fiscale (tutta la Pubblica amministrazione, società pubbliche e quelle quotate) che, a legislazione vigente, pagano l'imposta ai loro fornitori secondo le regole generali nonché alle consulenze soggette a ritenuta d'imposta (es. professionisti).

indiretta (pur con alcuni ritocchi sugli incrementi³³) che sull'aumento delle accise, quest'ultimo previsto a decorrere dal 1° gennaio 2019³⁴.

Ai fini del presente contributo ed, in particolare, di quanto si dirà a seguire in tema di giustizia distributiva, appare quindi utile osservare come, tra le varie misure proposte, non figurino alcun aggravio impositivo né sugli utili delle società né sui redditi da attività finanziarie³⁵, né sull'imposta sulle transazioni finanziarie³⁶.

All'opposto, quanto a tali redditi, si registrano recenti e significativi interventi di riduzione della pressione fiscale: invero la legge di stabilità 2016³⁷ riduce l'aliquota proporzionale Ires dal 27,5% al 24%, già a partire dal periodo d'imposta 2017. Va altresì rilevato, sul punto, come, diversamente da come spesso avvenuto in passato, la riduzione di tale percentuale impositiva non sia accompagnata da un contestuale ampliamento della relativa base imponibile. Ne deriva, pertanto, che l'abbattimento dell'aliquota Ires, unitamente al mancato aumento della *relativa taxable base* determina univocamente una reale riduzione del carico tributario per le società.

Inoltre, la legge di Bilancio 2017 dispone altresì che gli imprenditori individuali e le società di persone possano optare per l'Iri (Imposta reddito impresa), ovvero un regime sostitutivo che prevede, per chi se ne avvale, l'applicazione di un'aliquota fissa, pari al 24% degli utili, in luogo della più gravosa

³³ In mancanza di tali provvedimenti: a) l'incremento dell'aliquota IVA del 10% sarà dell'1,5% dal 1° gennaio 2018, di un ulteriore 0,5% dal 1° gennaio 2019, e di un ulteriore 1% dal 1° gennaio 2020; b) l'incremento dell'aliquota IVA del 22%, dal 1° gennaio 2018 sarà del 3% mentre per il futuro ci sarà: un ulteriore aumento dello 0,4% dal 1° gennaio 2019, una riduzione dello 0,5% dal 1° gennaio 2020 per poi essere definitivamente fissata al 25% dal 1° gennaio 2021.

³⁴ Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, di cui all'allegato I del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, saranno aumentate in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 350 milioni di euro per l'anno 2019 e ciascuno degli anni successivi.

³⁵ L'imposta sul reddito delle attività finanziarie è prevalentemente concepita quale imposta sostitutiva di quella personale sul reddito e le aliquote sono tendenzialmente basse. Rispetto alle aliquote previste per le imposte sul reddito (che vanno dal 23% al 43%), quelle sulle attività finanziarie sono generalmente del 26% e, in alcuni casi, scendono addirittura al 12,5%, al 17% e al 20%. Tale scelta, in un primo tempo motivata da esigenze di sviluppo dei mercati finanziari, da una parte, e da una *favor* verso il collocamento dei titoli di Stato, dall'altra, è confermata anche nella più recente legislazione in materia ed il Governo non sembra intenzionato ad introdurre modifiche.

³⁶ Circa tale imposta si rimanda alle interessanti osservazioni di F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 2014, 1. L'Autore rileva ivi che l'imposta sulle transazioni finanziarie, per essere realmente efficiente e dare un gettito apprezzabile, dovrebbe essere costruita secondo lo schema indicato dalla Commissione UE e, soprattutto, dovrebbe configurarsi come una vera e propria imposta europea sulle transazioni finanziarie deliberata dall'UE e, perciò, destinata a finanziare una spesa europea. Vi sarebbe, infatti, una certa concordia tra gli economisti pubblici nel sostenere in via di principio che questo prelievo potrebbe svolgere un ruolo altamente positivo ai fini della migliore regolamentazione e razionalizzazione dei mercati finanziari e, soprattutto, ai fini dell'apposizione di un freno all'eccesso di speculazione finanziaria che si è registrato in questi ultimi anni (eccesso dimostrato dal crescente divario tra le transazioni finanziarie stesse e la necessità dell'economia reale). In effetti, è facile accorgersi che la crisi attuale ha dimostrato, oltre ogni ragionevole dubbio, che il mercato finanziario globale ha prodotto risultati opposti a quelli previsti.

³⁷ Più nel dettaglio, art. 1 comma 61 di tale legge.

tassazione Irpef (con aliquote, a scaglioni, fino al 43%). Tale legge proroga inoltre il maxi ammortamento al 140% e l'iper ammortamento al 150% per l'acquisto di macchinari ad alto contenuto tecnologico e, fino al 2020, il credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo; da ultimo, taglia l'IRPEF per le imprese agricole e pone in essere, in generale, una delle operazioni più corpose di sgravio fiscale per il settore agricolo italiano.

Da ultimo, in linea con il descritto impianto normativo, poco attento a garantire una maggiore equità fiscale, per il 2017 non è stato nemmeno prorogato il contributo di solidarietà del 3%, come introdotto dalla manovra *bis* dell'agosto 2011 (D.L. 138/2011) il quale, in precedenza, riguardava i lavoratori del settore privato con un reddito superiore a 300mila euro lordi, avendo evidenti finalità redistributive della ricchezza.

Da tale analisi del quadro sulla recente legislazione italiana in materia tributaria, comunque in costante evoluzione, si può pertanto rilevare, in conclusione, come non sembri emergere alcuna vera intenzione di riformare il nostro sistema tributario secondo un'ottica che, contrastando le susedite logiche della *tax competition*, sposti, anche parzialmente, l'onere fiscale su fattori (quali la ricchezza mobiliare) che, al pari degli altri, si prestano a concorrere ad un equo riparto dei carichi pubblici.

3. Tensioni tra la prassi europea della concorrenza fiscale ed i principi costituzionali di capacità contributiva e di tutela del lavoro

Le descritte recenti manovre fiscali, da parte del legislatore italiano, sembrano quindi in linea con la prassi europea, oramai consolidata, di una concorrenza tra Stati nella tassazione di fattori mobili, con alleggerimento di tutte le imposte a vario titolo gravanti sul "capitale", senza tuttavia un'analoga attenzione per una diminuzione della pressione fiscale su quelli più statici, in particolare il reddito da lavoro, il patrimonio immobiliare ed il consumo, i quali sono appunto sottratti da ogni logica competitiva a livello sovranazionale

Ciò che si cercherà pertanto di dimostrare ivi è come tali scelte legislative si pongano in tensione con diversi principi costituzionali, tutti fondamentalmente riconducibili a quello di capacità contributiva, il quale costituisce uno dei fondamenti del nostro ordinamento giuridico³⁸. Invero, l'imposizione dei tributi evoca e presuppone – nelle modalità in cui si realizza – una molteplicità di valori costituzionali che ne costituiscono fondamento, bilanciamento e limiti³⁹.

³⁸ Per maggiori approfondimenti su tale principio vedasi, *ex multis*, i seguenti contributi monografici: L. Salvini, G. Melis, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, 2014; G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana: schermaglie dialettiche su scuole e maestri del passato*, 2014 e, da ultimo, F. Moschetti [*et alii*], *La capacità contributiva*, Padova, 1993. Sul rapporto tra il principio di capacità contributiva e i caratteri redistributivi costituzionalmente implicati dalla funzione tributaria si rimanda al saggio di G. Frasoni, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 1049 ss.

³⁹ Vedasi, per una più ampia trattazione del tema: D. Stevanato, *Sopportabilità del prelievo, vincoli di politica economica e limiti costituzionali all'imposizione*, in D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, 2014, 261 ss.

Venendo quindi al primo ordine di problemi, sembra potersi affermare che la recente legislazione fiscale sopra descritta non è coerente con i contenuti normativi ricavabili dal combinato disposto di cui agli art. 53 e 3 comma 2 della Costituzione. Posto infatti che il sistema tributario è improntato a criteri di progressività e che la rimozione delle situazioni di svantaggio socio economiche dei cittadini – ai fini di una maggiore uguaglianza sostanziale – è principio fondamentale del nostro ordinamento giuridico, una legislazione in linea con tali valori ed improntata a criteri di equità e giustizia fiscale richiederebbe necessariamente di imporre oneri più gravosi su quelle persone giuridiche che ottengono alti profitti⁴⁰, oltre che sui detentori dei capitali maggiormente cospicui. Infatti, nella Costituzione italiana, il dovere di concorrere alle spese pubbliche secondo la capacità contributiva (art. 53 Cost.) diviene armonica applicazione del principio di solidarietà (art. 2 Cost.) e del tipo di democrazia (art. 1 Cost.) che i costituenti vollero instaurare, all'interno di un ordine democratico pensato non solo come sistema di diritti, bensì anche di doveri, oltre che improntato ad una complessiva visione solidale dei rapporti sociali.

In altri termini, la nostra Carta costituzionale sembra “aver collegato” il dovere tributario ad una scala di valori etica (prima ancora che giuridica), tale da individuare il valore sotteso al dovere di concorso alle spese pubbliche nel vincolo di solidarietà politica, economica e sociale tra tutti i concittadini cui quelle spese sono rivolte. Ciò posto, la tassazione secondo capacità contributiva non dovrebbe ignorare il singolo individuo nella sua effettiva possibilità di concorrere economicamente all'interesse comune, tenendo invece in debita considerazione il collegamento tra tale bene ed il soggetto contribuente. Dietro l'imposizione si

40 Un tentativo in tal senso è rinvenibile nella cd. *Robin Hood tax*, la quale andava a gravare sui sovraprofiti di alcune imprese (articolo 81, commi 16, 17 e 18, del decreto legge 112/2008). Nello specifico si trattava di un'addizionale IRES (prima del 5,5%, poi aumentata da successivi provvedimenti) applicata alle aziende energetiche e petrolifere con ricavi superiori a 3 milioni di euro e imponibile superiore a 300 mila euro. Obiettivo del legislatore era invero quello di tassare i “sovra-profitti” delle aziende del settore determinati dalla speculazione sulle quotazioni delle materie prime, con una finalità definita solidaristica. Significativo è che tale sovrainposta sia stata tuttavia dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale nel gennaio 2015 (sentenza n.10/2015). La Corte, nella sentenza con cui ha dichiarato l'incostituzionalità della norma, ha sottolineato che tale scopo perseguito dalla medesima fosse “in sè e per sè legittimo”, ma che la legge in questione non lo avesse perseguito con mezzi adeguati sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità. Si noti, a tal riguardo, che la Consulta, nel dichiarare illegittima la c.d. *Robin Hood tax* ha fatto decorrere gli effetti di tale pronuncia *ex nunc*, anziché *ex tunc* mostrando comunque, in maniera inequivoca, una certa “rinnovata sensibilità” per le conseguenze sul piano finanziario delle proprie decisioni c.d. di spesa. Invero, nel caso di specie la Corte avrebbe rilevato come l'applicazione retroattiva della declaratoria di illegittimità costituzionale avrebbe determinato una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost., con uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.). Ne è scaturita la considerazione che «le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata avrebbero finito per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole». Secondo S. Cagliarini, *La Corte tra Robin Hood tax e legislatore senza terra*, in *Giur. cost on line*, 2015, «ciò che segna il vero elemento di novità della sentenza è che, se fino ad ora il nucleo essenziale dei diritti ed i principi fondamentali del sistema costituzionale rappresentavano una sorta di controlimito rispetto alla possibilità di bilanciamento, sembra con questa venire travolto ogni argine di contenimento rispetto alla necessità di salvaguardare l'equilibrio finanziario».

trovano invero le persone: sembra questo il senso più autentico del principio personalista, come declinato in chiave fiscale⁴¹. Muovendosi invece in una traiettoria pressoché opposta (vedi paragrafo 2), il legislatore italiano sembra ignorare del tutto le “istanze sociali” del tributo, orientando le sue scelte alla mera esigenza di fare cassa (spesso in fretta) e finendo quindi, a tale fine, per “riversare” i maggiori oneri fiscali sugli imponibili meno mobili e più facilmente tassabili, anche a discapito del fatto che questi appartengano alle fasce sociali più deboli. E d’altro canto, si potrebbe argomentare, come potrebbe questo, vincolato dal libero movimento di capitali e società all’interno dell’Unione, fare diversamente? Dove potrebbe reperire invero le risorse affinché sia garantito l’equilibrio di bilancio *ex art. 81 Cost.*⁴²?

Nonostante ciò, non dovrebbe comunque essere dimenticato che, ove si privi lo Stato delle sue funzioni di distributore sociale della ricchezza, si rischia di andare a discapito della coesione sociale tra i suoi vari membri. Invero, come argomentato da autorevole dottrina, una pace durevole è meglio garantita ove vi sia giustizia sociale e, quindi, un potere pubblico che tenda a ridurre le divergenze tra chi ha di più e chi, invece, vive in condizione di svantaggio sociale⁴³. E, a tal fine, una

⁴¹ Vedasi, in questo senso, F. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 427 ss. Tale tema è stato ampiamente trattato dalla dottrina, con particolare riferimento al principio costituzionale di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario. G. Fransoni, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio)*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 1049 ss., argomentando sul rapporto tra *taxes, social rights and rule of law* afferma che: «il riconoscimento dei diritti sociali comporta, inevitabilmente, un'accentuazione del carattere distributivo comunque naturalmente inerente, di per sé, a tutti i tributi; tuttavia, questo carattere, che deve essere sempre tenuto presente, deve altresì essere considerato quale elemento intrinseco di ogni tributo e del sistema tributario nel suo complesso». Invero, in definitiva, la previsione del carattere progressivo dell'imposizione si colloca nel contesto e integra la disciplina della centralità dei diritti sociali nel nostro ordinamento. Si veda, in questo senso, anche M. Luciani, *Costituzione, tributi e mercato*, in *Rass. trib.*, 2012, 831 ss. Si veda, infine, G. Falsitta, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 519 ss. Quanto alle monografie sul tema si segnala, per ulteriori approfondimenti: L. Salvini, G. Melis, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, 2014.

⁴² Nel nostro ordinamento giuridico, il principale riferimento normativo al pareggio di bilancio è l'art. 81 Cost. come modificato dalla L. Cost 20 aprile 2012 n.1 (in *Gazz. Uff.*, 23 aprile 2012, n. 95) “Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale”. Più nel dettaglio, nonostante la citata legge sia rubricata “pareggio di bilancio” vi è concordia in dottrina sul fatto che, dal tenore letterale, decisamente “più elastico” della modificata disposizione, possa evincersi “solamente” una regola di mero equilibrio tra entrate e spese pubbliche. Vedasi, a tal riguardo, C. Bergonzini, *Il nuovo principio dell'equilibrio di bilancio: le prime ricadute sull'ordinamento italiano* in C. Bergonzini, S. Borrelli, A. Guazzarotti (cur.), *La legge dei numeri*, Napoli, 2016, 147 ss. Tra la sterminata letteratura sul tema vedasi anche: C. Buzzacchi, *Bilancio e stabilità: oltre l'equilibrio finanziario*, Milano, 2015; R. Dickmann, *Le regole della governance economica europea: il pareggio di bilancio in Costituzione* in *www.federalismi.it*, 2012; T.F. Giupponi, *Il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e la sua attuazione*, in *Quad. cost.*, 2014; D. Morgante, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in *www.federalismi.it*, 2012; A. Morrone, *Le conseguenze finanziarie della giustizia costituzionale* in *Quad. Cost.*, 2015. La stessa Corte Costituzionale ha, a tale riguardo, effettuato degli studi confluiti in un *report*, a cura di C. Marchese, dal titolo *Diritti sociali e vincoli di bilancio*, 2015, disponibile in *www.cortecostituzionale.it*.

⁴³ In questo senso argomenta A. Supiot, *Giustizia sociale e liberalizzazione del commercio internazionale*, in *Lav. e dir.*, 2011, 501.

tassazione effettivamente progressiva ed improntata a criteri di giustizia distributiva sembra divenirne mezzo imprescindibile.

Aumentare l'imposta sul consumo o aumentare le accise è, tra tutti, forse il miglior esempio di come il legislatore tributario possa scegliere di “fare cassa” senza tenere conto delle istanze solidaristiche e redistributive delineate dalla nostra Carta costituzionale, oltre che del principio di uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2)⁴⁴. Infatti, quindi si ponga in essere un aumento dell'aliquota IVA o delle accise su tutti o determinati beni, questa colpirà indistintamente chiunque consumi quel bene, indipendentemente dalle relative capacità reddituali⁴⁵. Pertanto, rispetto all'incremento di tale onere impositivo, non potranno che essere avvantaggiati i soggetti più capienti mentre, *ceteris paribus*, risulteranno più gravati coloro che dispongono di meno risorse, i quali, invero, si troveranno di fronte ad una duplice alternativa: spendere di più per comprare i medesimi beni, oppure diminuire il loro consumo – posto che si tratti di beni non di prima necessità –. Diversamente, i soggetti più capienti potranno mantenere pressoché inalterato il proprio stile di vita. Giova allora ricordare – alla luce di quanto si argomenta circa la compatibilità tra i principi costituzionali e la prassi di concorrenza “fiscale” europea – che l'attuale disciplina normativa dell'IVA è frutto di diverse direttive comunitarie⁴⁶, finalizzate ad armonizzare le diverse imposte che colpivano la circolazione di beni e servizi all'interno dell'UE. Tale imposta sul consumo è invero finalizzata alla eliminazione di ogni discriminazione nella circolazione delle merci ed alla attuazione di un mercato comune fondato sulla libera concorrenza dei vari

⁴⁴ In dottrina si sottolinea inoltre che “l'aumento delle aliquote IVA, in effetti, sarebbe non solo negativo sul fronte dei consumi e per gli impatti distributivi, ma avrebbe, presumibilmente, conseguenze negative in termini di incremento dell'evasione. Infatti un'aliquota più elevata renderebbe ancora più appetibili le ipotesi di evasione delle vendite e di sovra dichiarazione degli acquisti, ponendosi in contrasto con i provvedimenti della manovrina appena illustrati. D'altronde, una simile manovra non servirebbe neppure a ridurre l'evasione attuata attraverso la manipolazione del *mark-up* perché, se, da un lato, aumentando le aliquote la sotto dichiarazione degli acquisti comporterebbe una maggiore perdita di IVA, dall'altro lato si renderebbe più lucrosa l'evasione unilaterale (ovvero senza consenso) delle vendite al dettaglio. Da questa considerazione discende l'idea che, invece, potrebbe essere conveniente muoversi verso un riavvicinamento delle aliquote IVA, ovvero una riduzione dell'aliquota standard e un aumento delle aliquote minori, proprio per ridurre gli incentivi alla manipolazione del *mark-up*”. In questo senso, A. Santoro, *Def e manovra correttiva: ragioni e limiti dei provvedimenti sull'Iva*, in *Editoriale Ipsoa*, 2017.

⁴⁵ Per una più generale trattazione della relazione tra le diverse tipologie di imposte ed i relativi principi costituzionali in materia (art. 23, 53 Cost., in particolare) si vedano, *ex multis*: G. Vitaletti, *Fisco e Costituzione*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, 166 ss.

⁴⁶ Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell' 11.04.1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell' 11.04.1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17.05.1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme; Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16.12.1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE; Direttiva 92/111/CEE del Consiglio, del 14.12.1992, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione. L'Italia ha dato attuazione alle direttive comunitarie attraverso il D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

operatori economici⁴⁷. Trattasi, quanto alle direttive in materia di tassazione indiretta, di una delle tante manifestazioni di misure atte a favorire le libertà economiche nel panorama europeo? Sembrerebbe proprio potersi dare una risposta affermativa.

Venendo quindi al secondo profilo problematico che si ritiene meritevole di interesse in questa sede, la recente legislazione fiscale sembra non del tutto coerente anche con i contenuti normativi del combinato disposto di cui agli articoli 4 e 36 della Costituzione. Il primo prescrive invero, come noto, l'obbligo per la legislazione e l'amministrazione di garantire indirettamente per tutti il diritto al lavoro, peraltro unico diritto menzionato più volte (art. 1 e 4) tra i principi fondamentali della Repubblica. Il secondo, invece, richiede che ad ogni lavoratore sia corrisposta una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità delle sue prestazioni che, comunque, deve essere almeno sufficiente al suo sostentamento (oltre a quello della famiglia di appartenenza) Ciò premesso, si può quindi notare come la recente crisi economico finanziaria abbia posto in radicale discussione alcuni postulati del c.d. "paradigma lavoristico del Novecento", in particolare a fronte dell'introduzione di talune misure (quali, ad esempio, i c.d. *mini job*⁴⁸ in Germania) che, pur pensate per favorire la flessibilità nel mercato del lavoro, hanno finito per tradursi, nella prassi, in forme di precarizzazione di questo, così ledendo la stabilità e la sufficiente retribuzione del lavoratore. Detto altrimenti, l'auspicata liberalizzazione dei mercati sembra aver prodotto, quale "effetto collaterale" del tentativo di aumentare la competitività degli Stati sul piano internazionale (su tutti quelli mediterranei c.d. GIPSI) una generale mercificazione del lavoro, sempre più relegato a mero fattore produttivo⁴⁹. Come a dire che il libero scambio è un principio superiore alla tutela dei lavoratori e che i loro diritti, anche se fondamentali, devono cedere di fronte alla necessità di mettere in competizione tutti gli individui in ogni Paese del mondo⁵⁰. Inoltre, a tal proposito, le politiche

⁴⁷ In questo senso argomenta: G. Marini, *La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *www.rivista.sseff.it*, 2006.

⁴⁸ Questi consistono in rapporti di lavoro "marginali" (*geringfügige Beschäftigung*), introdotti dal c.d. secondo pacchetto Hartz (Hartz II), dal nome di Peter Harz, consigliere del cancelliere tedesco Gerhard Schröder, e per i quali è prevista una retribuzione di 450 euro mensili. Questi sono descritti da A. Somma, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismo*, in questa *Rivista*, 2015, 107 ss. quali strumenti di "flessibilizzazione" del rapporto del lavoro che, pensate per favorire alcuni impieghi temporanei – sia dal punto di vista della domanda che dell'offerta di lavoro – si sono in realtà tradotti in forme di impiego che condannano i prestatoti di lavoro a condizioni di miseria. Più recentemente, sulla stessa "linea di pensiero" in Italia sono stati introdotti i c.d. *voucher*, (si veda, a tal proposito, B. Caruso, *The bright side of the moon: politiche del lavoro personalizzate e promozione del welfare occupazionale*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2016, 177 ss.) che, come i *minijob*, sembrano aver determinato, nella prassi, la creazione di un esercito di lavoratori malpagati e privi di tutela.

⁴⁹ In questo senso, si rimanda alle interessanti osservazioni di: S. Laforgia, *Spunti per un'antropologia del lavoratore degno*, in *Lav. e dir.*, 2016, 115 ss. Secondo tale Autore: «il diritto del lavoro sta divenendo sempre più ancillare rispetto alle ragioni dell'economia. Pertanto, in questa stagione del diritto del lavoro, l'interprete avrebbe il dovere di elaborare un nuovo identikit del lavoratore dignitoso, sacrificato alle ragioni neoliberiste al fine di accomodarlo al mercato e di renderlo competitivo».

⁵⁰ In tal senso argomenta, efficacemente A. Supiot, *Giustizia sociale e liberalizzazione del commercio internazionale*, op.cit. Tale Autore insiste nel sottolineare come l'incremento degli indicatori economici quantificabili e la crescita della produzione e del commercio di beni e servizi vengano trattati come fini in sé, a discapito degli obiettivi di giustizia sociale, quali quelli affermati nella Dichiarazione di Filadelfia del 1944. Per ulteriori approfondimenti al

europee di *governance* della crisi⁵¹ sembrano aver ulteriormente contribuito alla primazia della dimensione economica su quella democratico sociale⁵², senza alcuna considerazione quanto al fatto che, sebbene occorra sviluppo economico per avere risorse da destinare alla promozione della dimensione sociale (e ambientale), è altresì vero l'inverso⁵³. In questo senso, le misure (più o meno) imposte dalle istituzioni europee⁵⁴ per fronteggiare la crisi domestiche hanno avuto come conseguenza, almeno nei Paesi a questa più esposti, una significativa riduzione dei sistemi di *welfare* di questi⁵⁵. Invero, come argomentato da autorevole dottrina⁵⁶,

riguardo si rinvia alle monografie, sempre del medesimo Autore, *Homo iuridicus. Saggio sulla funzione antropologica del diritto*, 2006 e *The Spirit of Philadelphia: Social Justice vs. Total Market*, 2012.

⁵¹ In particolare, si pensi, *inter alia*, al MES (Meccanismo Europeo di Stabilità) ovvero un fondo permanente cui attingere per la risoluzione delle crisi istituito da un trattato, firmato il 2 febbraio 2012 ed entrato in vigore in data 8 ottobre 2012, a seguito della ratifica dei 17 Stati membri dell'Eurozona, e costituito quale organizzazione intergovernativa nel quadro del diritto pubblico internazionale con sede in Lussemburgo, in sostituzione del precedente Fondo Europeo di Stabilità finanziaria. Questo trova la sua base legale nell'art. 136 comma 3 del TFUE, come emendato dal Consiglio Europeo con Decisione 25 Marzo 2011, secondo cui ogni assistenza agli Stati della zona euro deve avvenire "sotto" il principio della stretta condizionalità. Inoltre, altro strumento di diritto internazionale di primaria importanza rientrando nell'alveo degli atti europei orientati alla risoluzione della crisi è il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'unione economica e monetaria (noto come "fiscal compact"), firmato in occasione del Consiglio europeo dell'1-2 marzo 2012 da tutti gli Stati membri dell'UE, ad eccezione di Regno Unito e Repubblica ceca. Tale trattato, quindi, incorpora ed integra in una cornice unitaria alcune delle regole di finanza pubblica e delle procedure per il coordinamento delle politiche economiche in gran parte già introdotte o in via di introduzione in via legislativa nel quadro del *Six pack*. Tra i punti principali del trattato si segnala, in particolare, l'impegno delle parti contraenti ad applicare e ad introdurre, entro un anno dall'entrata in vigore del trattato, con norme costituzionali o di rango equivalente, la "regola aurea" per cui il bilancio dello Stato deve essere in pareggio o in attivo.

⁵² Primazia che pare potersi evincere già dalla lettura dei Trattati. Invero anche l'art. 151 TFUE, disposizione di "apertura" del Titolo X, rubricato Politica Sociale, pur affermando che l'Unione si pone, quali obiettivi, la promozione dell'occupazione, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, una protezione sociale adeguata, il dialogo sociale, lo sviluppo delle risorse umane atto a consentire un livello occupazionale elevato e duraturo e la lotta contro l'emarginazione (comma 1), comunque subordina tali finalità alla necessità di mantenere la competitività dell'economia dell'Unione (comma 2).

⁵³ In tal senso argomenta, D. Gottardi, *Riforme strutturali e prospettiva europea di Flexicurity: andata e ritorno*, in *Lav. e dir.*, 2015, 239 ss.

⁵⁴ È bene tuttavia evitare delle eccessive generalizzazioni. Invero, se si osservano i recenti Programmi nazionali di riforma (disponibili al seguente link, per l'anno 2015: ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/country-specific-recommendations/2015/in dex_en.htm) di taluni Stati dell'UE caratterizzati da diversi contesti macroeconomici (quali, ad esempio, Germania, Francia, Spagna) si potrà notare che ben diverso è il grado di influenza che le raccomandazioni promananti dalle istituzioni europee hanno avuto sulle riforme nazionali poste in essere. Ciò a dimostrazione di come le istituzioni tecnocratiche unionali non sembrino riuscire ad incidere, allo stesso modo, sulle politiche di riforma di tutti i Paesi europei; invero la concreta possibilità della Commissione di condizionarle in maniera pervasiva sembra dipendere, inevitabilmente, dal diverso contesto economico di riferimento, oltre alla "consistenza" politica di questi. Ad esempio, la Germania, nonostante nell'ambito della MIP (*Macroeconomic imbalance Procedure*), sia stata costantemente invitata dalla Commissione, dal 2012 sino ad oggi, ad adottare politiche di investimento atte a riequilibrare la propria bilancia commerciale in eccessivo avanzo, continua annualmente a registrare un record di avanzo. Il surplus tedesco è infatti stato del 7,2% del PIL nel 2012, del 6,7% nel 2013, del 7,8% nel 2014 e del 8,3% nel 2015 mentre era addirittura negativo negli anni precedenti al 2002. Un grafico utile a rappresentare il trend appena descritto è disponibile sul sito www.ilsole24ore.com, *La Germania snobba Trump: surplus commerciale record a 253 Miliardi*, Redazione online, 2017.

⁵⁵ In questo senso argomentano, *ex multis*, M. Bertolissi, *Fiscalità e spesa pubblica nell'UE. Una relazione costitutiva in termini di forma di Stato* in *Rass. dir. pubbl. eur.*, 2016, 34. Il drammatico

che la risposta alla crisi abbia ignorato le “istanze sociali” europee sembra essere piuttosto evidente: le misure straordinarie varate da molti Paesi europei, a partire dal 2008, sembrano infatti aver puntato, prevalentemente, sulla riduzione di salari e pensioni, del costo del lavoro ed, infine, sull’obbligo per gli enti locali di riduzione della spesa per l’assistenza

Anche in tale prospettiva quindi, il fatto che ad una detassazione sui redditi da capitale, non segua alcun particolare sgravio su quelli da lavoro, sembra ancor più penalizzare l’opera professionale del prestatore che, diversamente, non solo dovrebbe essere promossa e debitamente valorizzata, bensì anche riconosciuta – coerentemente con i summenzionati principi costituzionali – quale fonte primaria del benessere e dell’ordine sociale⁵⁷. «Income tax has always been considered harmful [...] Indeed labour taxes affect labour supply and demand decisions. With regard to labour supply, both the decision to enter the labour force (the so called extensive margin) and the hours worked (intensive margin) are affected. Participation is responsive to total tax burden, usually at low level of income, while the hours worked are affected by the marginal tax rate, and responsiveness is usually higher for high income individuals»⁵⁸.

Si può pertanto concludere, a tale riguardo, che sebbene una tassazione decisamente onerosa⁵⁹ sui *labour incomes*, quale quella prevista dal nostro sistema tributario⁶⁰, non si ponga direttamente in contrasto con il diritto al lavoro e ad una sua proporzionata retribuzione, certamente non sembra apparire coerente con il

caso greco appare, in questo senso, paradigmatico. Efficacemente, sul rapporto tra crisi economica e diritti sociali vedasi G. Grasso, *Le parole della Costituzione e la crisi economico-finanziaria*, in *www.rivistaaic.it*, 2016; G. Fontana, *Crisi economica ed effettività dei diritti sociali in Europa*, in *Forum Quad. Cost.*, 2013; S. Gambino, *Effettività dei diritti (sociali ma non solo) e governance europea*, in *www.diritticomparati.it*, 2016.

⁵⁶ A tal riguardo ci si limita a richiamare: G. Napolitano, *La crisi del debito sovrano e le misure di “riduzione” dello Stato*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1303 ss. e A. Poggi, *Crisi economica e crisi dei diritti sociali nell’Unione Europea*, in *www.rivistaaic.it*, 2017.

⁵⁷ A tale proposito, secondo autorevole dottrina, sarebbe invero il collegamento fra capacità contributiva e doveri di solidarietà economica e sociale ad assicurare una mitigazione impositiva per i redditi da lavoro, quanto meno ai fini di garantire quel diritto alla tutela del lavoratore e della sua famiglia, ai sensi dell’art. 36 Cost. E’ stato infatti affermato che se quest’ultima previsione costituzionale vale nei confronti del datore di lavoro, deve - a maggior ragione - valere anche nei confronti dello Stato in modo che l’onere tributario possa (*rectius* debba) essere graduato in modo da riequilibrare quelle situazioni in cui la retribuzione non è proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato o comunque insufficiente a garantire al lavoratore ed alla sua famiglia un’esistenza libera e dignitosa. Vedi: I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1967, 81 e F. Moschetti, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988.

⁵⁸ Parole mutuare da M. D’Antoni, A. Zanardi, *Shifting the tax burden from labour income to consumption*, in *Riv. dir. fin.*, 2011, 493 ss.

⁵⁹ L’Italia è invero al secondo posto in Europa per la tassazione dei redditi da lavoro, il cui prelievo si attesta su una soglia del 42,8% del reddito complessivo, quasi otto punti in più rispetto alla media europea. Vedasi, al riguardo, significativamente: R. Turno, *Tasse su lavoro e imprese, Italia ai primi posti nella Ue*, in *www.ilsole24ore.com*, 2016.

⁶⁰ Emblematicamente, rispetto a questo aspetto, si rimanda a D. Pesole, *Ridurre le tasse si può? Perché Svezia e Francia stanno peggio di noi ma in pochi protestano*, in *www.ilsole24ore.com*, 2013. Ivi è invero rimarcato come l’Italia spicchi appunto per lo squilibrio determinato da un alto livello di tassazione, una non pari ed omogenea distribuzione del carico fiscale, concentrato per oltre l’80% su redditi da dipendenti pubblici e privati e dei pensionati (anche per effetto dell’altissimo tasso di evasione fiscale), e da servizi che vengono resi alla collettività non certo in linea con quanto viene prelevato con le tasse.

sistema valoriale del nostro ordinamento che ne riconosce appunto – oltre alla fundamentalità (art. 1, art. 4, art. 36 Cost) – una decisiva capacità di determinazione del modo d’essere del nostro sistema economico ed, infine, il compito di forgiare la “saldatura” tra realizzazione individuale e riconoscibilità nella comunità del singolo (e, quindi, in sintesi il progresso sociale)⁶¹. Altrimenti detto, il lavoro, in particolare quello offerto sul mercato in condizioni di dipendenza, rappresenta la pietra angolare sulla quale è stato edificato lo Stato sociale, di cui viene quindi a costituire il principio direttivo, nonché il centro e l’archetipo di tutti gli altri diritti sociali⁶². Non a caso, invero, il riferimento allo specifico carattere che la Repubblica democratica italiana presenta, ovvero l’essere fondata sul lavoro, costituisce, in ottica comparata, un *unicum* della nostra Carta Costituzionale⁶³.

Pertanto, alla luce di tali considerazioni, sembra potersi affermare che obiettivo prioritario che il nostro legislatore fiscale dovrebbe porsi, diversamente da quanto avvenuto sin d’ora, è la riduzione del carico fiscale sui redditi da lavoro, in particolare di quelli da lavoro dipendente. In tal modo si riuscirebbero invero ad evitare ulteriori erosioni del reddito disponibile delle famiglie ed, in particolare, del reddito di quella *middle class*, in cui si riconoscono i consumatori, e dal cui rafforzamento potrebbe invero dipendere una maggiore ripresa della crescita⁶⁴.

⁶¹ Vedasi, al riguardo, R. Nania, *Riflessioni sulla “costituzione economica” in Italia: il “lavoro” come “fondamento”, come “diritto”, come “dovere*, in *www.rivistaaic.it*, 2008

⁶² La definizione riportata appartiene a J. Isensee ed è riportata da A. Baldassarre, *Diritti sociali*, in *Enc. Giur. Treccani*, XI vol., 14. Sulla fundamentalità del lavoro nel nostro ordinamento giuridico vedasi S. Cassese, *L’incompletezza del Welfare State in Italia*, in *Pol. dir.* 1986, 256 secondo cui «può dirsi che la tutela del lavoro, e degli *status* conseguenti, esplica, nello stato sociale, la stessa funzione che il diritto di proprietà svolgeva nello stato liberale; bisogna considerare che la proprietà, come il lavoro, nei diversi contesti, sono stati considerati non solo come primaria fonte di reddito bensì anche quale titolo di fondamentale legittimazione civile e politica».

⁶³ In questo senso vedasi: R. Nania, *Riflessioni sulla costituzione economica in Italia: il lavoro come fondamento, come diritto, come dovere*, in E. Ghera, A. Pace (cur.) *L’attualità dei principi fondamentali della Costituzione in materia di lavoro*, Napoli, 2009, 62 ss. A tal riguardo, interessanti le osservazioni di T. Groppi, *Fondata sul lavoro, origini, significato, attualità della scelta dei Costituenti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2012, pag. 665 ss., secondo cui: «che dietro il riferimento al lavoro, nell’art. 1, ci sia la volontà di proteggere i soggetti ritenuti più deboli nelle relazioni economiche, ovvero quelli che vivono del proprio lavoro (e non di rendite di posizione) e che a tal fine si richieda, in termini di politiche economiche, un intervento pubblico nell’economia, è reso evidente da tutte le altre disposizioni costituzionali che contengono un riferimento al lavoro o ai lavoratori, a partire dall’art. 3, comma 2 e dall’art. 4, ove si individua un vero e proprio diritto al lavoro».

⁶⁴ In questo senso si esprime F. Gallo, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Pol. soc.*, 2014, 221 ss. Ad oggi sono altresì divenuti più insistenti i pareri degli economisti sulla necessità di detassare il lavoro subordinato e di garantire una tutela universalistica di base capace di dare una risposta in termini di sicurezza sociale ai problemi della disoccupazione e della vecchiaia. In tal senso vedasi: G. Prosperetti, *Dall’art. 3 all’art. 35 e seguenti Cost.*, in *www.rivistaaic.it*, 2008. Sempre da una prospettiva economica, orientata questa volta dal punto di vista dell’offerta, F.W. Scarpf, *Governare l’Europa*, 138 ss. rileva che negli Stati europei continentali lo Stato sociale è finanziato soprattutto dalle elevate trattenute sugli stipendi. Ne deriva quindi che se il salario netto di un lavoratore non può scendere al di sotto di un minimo garantito, contributi previdenziali, trattenute e altre imposte prelevate dai salari non potranno essere assorbite totalmente dal prestatore di lavoro, ma dovranno invece essere aggiunti al costo totale sostenuto dal datore di lavoro. Questo modello di tassazione influirebbe quindi negativamente sull’occupazione in quanto un’unità di lavoro verrebbe a costare troppo al datore di lavoro, costretto a pagare al lavoratore una retribuzione che va ben oltre la sua produttività, ricomprendendo contributi previdenziali, trattenute...Infine, sulla necessità di

Oramai, invece, la legislazione tributaria del lavoro sembra aver sacrificato, quasi del tutto, gli spazi di favore del prestatore sull'altare del mero interesse fiscale⁶⁵. Ne costituisce esempio paradigmatico il quadro della tassazione dei redditi delle persone fisiche: questo presenta invero una sperequazione proprio tra i redditi da lavoro soggetti alle aliquote progressive e quelli di fonte patrimoniale (immobili, attività finanziarie ecc..) ,sottoposti invece ad imposte sostitutive con aliquote medio basse, peraltro senza che ciò sia il frutto né di una diversa capacità contributiva né di una qualche politica redistributiva, bensì prevalentemente di valutazioni pragmatiche in termini di minore o maggiore difficoltà di accertamento⁶⁶. Si può pertanto concludere, alla luce delle considerazioni fin qui svolte, che l'attuale sistema normativo dei redditi da lavoro dipendente presenti un assetto tutt'altro che favorevole al lavoratore, diversamente dal “favor” che la Carta costituzionale – ispirata appunto ad una tutela globale del prestatore – sembrerebbe questi riservare⁶⁷. È infatti accaduto, in generale, che i predetti contenuti della Costituzione in materia lavoristica hanno subito la descritta crisi della sovranità dello Stato, allontanandosi così dai loro iniziali obiettivi programmatici. Invero, l'apertura dei mercati, la minaccia della crisi fiscale degli Stati, l'esigenza di inseguire le condizioni finanziarie imposte dagli investitori e migliorare la competitività del sistema Paese sembrano aver fatto venire meno la pretesa di istituire in questi un ordine sociale progressivo (e quindi, come tale, concernente anche i diritti dei lavoratori e la centralità del lavoro) basato su un sistema politico democratico. Ne è quindi derivato che costituzionalisti e giuslavoristi si sono trovati dinanzi ad una crisi sorta sulle medesime radici⁶⁸.

Nonostante tale criticità sia quindi verosimilmente stata colta anche dal legislatore italiano, le recenti proposte di questo, a cui si aggiungono quelle del Governo – entrambe inseribili nell'ottica della diminuzione delle imposte sul lavoro dipendente – sembrano tuttavia ridursi a mere affermazioni di principio. Infatti, le paventate misure in materia, su cui i tecnici del Governo stanno appunto lavorando in vista della Legge di bilancio, per il prossimo autunno, sembrano comunque essere di entità piuttosto limitata. Si tratterebbe invero, più nel dettaglio, del solo rafforzamento degli sgravi per i premi di produttività⁶⁹. Secondo alcuni autori,

sostenere la crescita economica, affossata dalla recente crisi economico finanziaria, attraverso un sostegno ai redditi e ai consumi (e quindi, in sintesi, alla domanda aggregata), in “ottica” keinesiana, vedasi S.Cesaratto, op.cit., *passim*.

⁶⁵ Vedasi, a tal riguardo, sul tema, E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000 e P. Boria, *Interesse fiscale*, Torino, 2002.

⁶⁶ In tal senso argomentano: F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2005, 4 e R. Lupi, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 2005, 28.

⁶⁷ Con riguardo a quest'ultima affermazione vedasi l'interessante contributo di: P. Puri, *Redditi da lavoro, capacità contributiva e tramonto del mito del favor per i lavoratori*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 875 ss.

⁶⁸ In questo senso argomenta R. Bin, *Lavoro e costituzione: le radici comuni di una crisi*, in G. Balandi, G. Cazzetta (cur.), *Il Diritto e lavoro nell'Italia repubblicana*, 2009, 279 ss.

⁶⁹ L'attuale beneficio sui premi di produttività è stato ripristinato dalla Legge di Stabilità, per l'anno 2016 (legge n. 208 del 2015), dopo essere stato sospeso per l'anno 2015 a causa della mancanza di risorse finanziarie. La nuova disciplina presenta delle novità rispetto al passato: si innalza il limite massimo dei redditi percepiti dal lavoratore da considerare ai fini dell'ammissione all'incentivo, pari a 50 mila euro lordi annui per il 2015, allargando la fruibilità della misura anche alle categorie di lavoratori che percepiscono redditi medio-alti (quadri, dirigenti). Al contempo è prevista la riduzione del limite massimo di importo assoggettabile a

servirebbero invece, al fine di una più incisiva ed effettiva riduzione degli oneri sui redditi da lavoro, ben più profonde riforme strutturali sulle aliquote Irpef, unitamente ad un riordino delle agevolazioni fiscali atte all'abbattimento della base imponibile tassabile⁷⁰. Tuttavia tali misure, ad oggi, rimangono per lo più confinate a mere ipotesi teoriche, senza che si scorga la reale possibilità di una loro implementazione. Invero i tecnici del Governo, a tal riguardo, non possono esimersi, *inter alia*, dal fare i conti con gli stringenti limiti del vincolo di bilancio pubblico, della scarsità di risorse in un contesto economico non florido, oltre alle pressioni competitive "esterne" degli altri Stati Ue, già ampiamente descritte.

4. Conclusioni e prospettazione di possibili esiti e soluzioni

Da quanto sin d'ora esposto emerge quindi una chiara contrapposizione tra la c.d. competizione europea fiscale tra Stati membri, da una parte, e taluni principi archetipici del modello sociale europeo, dall'altra, con particolare riguardo alla giustizia distributiva e alla tutela del lavoro. Tale iato sembra invero porsi come un'inevitabile conseguenza dei caratteri strutturali dell'integrazione europea, quale percorso – di matrice ordoliberal – tutto incentrato sul presidio del meccanismo concorrenziale e sul conseguente sacrificio di quello democratico, naturale amplificatore di istanze emancipatorie incompatibili con quelle ordinarie presidianti l'ordine proprietario⁷¹.

In tal senso, lo stato democratico sociale del compromesso tra capitale e lavoro appariva una forma superata dai tempi, proprio perché inadatto di fronte alle nuove sfide dell'economia globale⁷². L'Unione europea, invero, è stata verosimilmente concepita come una costruzione di matrice economica, basata sulle libertà di circolazione e sulla competitività dei diversi membri, tale per cui tutti questi si potessero porre nel mercato globale in posizione (almeno idealmente) eguale. Anche alla luce di questo, le istituzioni europee hanno quindi perseguito la costante ricerca di armonizzazione delle diversità insite nelle varie legislazioni nazionali⁷³ cui, almeno formalmente, è riservata una competenza propria negli ambiti di politica economica, sociale e fiscale.

tassazione agevolata del 10% (2.000 euro lordi). Tale riduzione è più mite se le politiche aziendali adottate dal datore di lavoro prevedono il coinvolgimento dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro. L'agevolazione viene estesa, con lo stesso limite e la medesima aliquota agevolata, anche agli utili distribuiti dalle aziende ai dipendenti. L'aliquota agevolata è fissata al 10% in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali. Si prevede, inoltre, la possibilità di sostituire in tutto o in parte le somme erogate con servizi resi dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti in relazione a servizi di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto: in questo caso si applica la totale detassazione e decontribuzione. Si tratta di tutte le prestazioni di welfare aziendale previste dai contratti collettivi aziendali o territoriali.

⁷⁰ Vedasi, sul punto, M. Baldini, S. Giannini, A. Santoro, *Irpef, una riforma da fare*, in *Lavoce.info*, 2017; F. Daveri, *Giù le tasse sul lavoro: a che punto è il cantiere*, in *Lavoce.info*, 2017

⁷¹ In questo senso argomenta, *ex multis*, A. Somma, *La dittatura dello spread*, 2014, 256.

⁷² Vedasi, a tal riguardo, O. Chessa, *La Costituzione della moneta*, Napoli, 2016, 425.

⁷³ Quanto alla libera circolazione delle merci, emblematico è il principio del mutuo riconoscimento, pensato per ovviare al fatto che un prodotto conforme ai requisiti dello Stato di produzione potesse non essere invece in linea con la legislazione di un Paese in cui si intendeva importarlo. Principio fondamentale del diritto dell'Unione, scaturito dalla celebre sentenza CGUE *Cassis de Dijon*, esso implica l'accettazione, da parte di ogni Stato dell'Unione, dei

Manifestazione emblematica di questa concorrenzialità *inter pares* è il principio di indipendenza della BCE (cui è appunto affidato il compito di preservare la stabilità monetaria), finalizzata appunto ad assicurare la sottrazione della comune politica monetaria a qualsiasi forma di sovranità delle autorità nazionali⁷⁴. Inoltre, ulteriore manifestazione della volontà di porre tutti gli operatori privati economici europei sullo stesso piano è consistita nel progressivo arretramento – favorito dalla giurisprudenza della CGUE, a partire dagli anni 80 – dell'intervento pubblico statale sull'economia⁷⁵, con l'obiettivo di evitare che tale interventismo potesse alterare le “normali” dinamiche del mercato; da tale orientamento dei Giudici europei è quindi conseguentemente derivata una ventata di liberalizzazioni e privatizzazioni dei sistemi economici in tutti gli Stati membri⁷⁶.

Idea di base di questa costruzione è quindi che le dinamiche del mercato, come pensate già ai tempi dal filosofo inglese Adam Smith⁷⁷, avrebbero favorito la convergenza delle economie dei vari Stati membri e che lo sviluppo che ne sarebbe derivato – e che avrebbe dovuto riguardare tutti i membri dell'Unione – avrebbe altresì portato ad una successiva e più intensa unione politica. In sintesi, una sorta di *integration through market*. Proprio per queste ragioni, ed in particolare per la grande fiducia riposta nella capacità auto regolativa del mercato, le istituzioni dell'Unione non si sono più di tanto preoccupate – almeno fino alle soglie recenti

prodotti legalmente o fabbricati negli altri membri, anche se secondo prescrizioni diverse da quelle nazionali, purché i prodotti in questione rispondano in maniera adeguata alle esigenze normative dello Stato importatore. Un esempio invece di intervento normativo prestato al tentativo di armonizzare le diverse legislazioni in materia di servizi è la nota Direttiva Bolkestein, 2006/123/CE. Sul tema del ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri vedasi: F. Munari, *Gli effetti del diritto dell'Unione europea sul sistema interno delle fonti* in *Dir un. eur.*, 2013, 725 secondo cui «I principi dell'effetto diretto e del primato del diritto dell'Unione europea, come applicati dalla Corte di Giustizia, hanno avuto implicazioni ancora più interessanti sotto il profilo del ravvicinamento delle disposizioni nazionali quando si è trattato di renderli operativi non già alle norme del diritto primario dell'Unione, bensì alle disposizioni di diritto derivato, ivi comprese quelle già adottate in funzione di armonizzare i diritti nazionali: infatti, mediante le teorie dell'effetto diretto verticale delle direttive, dell'interpretazione conforme, e dell'effetto utile, la Corte di Giustizia impone agli Stati membri, e ai giudici nazionali in particolare, rispettivamente (a) di precludere l'operatività di norme nazionali difformi dagli standard armonizzati europei, (b) di leggere le proprie norme nazionali conformemente a quelle di diritto derivato, e (c) di estendere la portata delle norme di armonizzazione a fattispecie non espressamente da esse contemplate».

⁷⁴ Per una più ampia trattazione sul principio della *central bank independence* (CBI) vedasi: O. Chessa, *La Costituzione della moneta*, op. cit. 265 ss.

⁷⁵ Per quanto concerne un più recente inquadramento della tematica dell'intervento dello Stato sull'economia vedasi, in chiave comparata, G. Cerrina Feroni, G. F. Ferrari, *Crisi economico-finanziaria e intervento dello Stato: modelli comparati e prospettive: atti del convegno dell'Associazione di diritto pubblico comparato ed europeo, Firenze, 18 novembre 2011*, 2012, *passim*. Sul tema, vedasi anche: E. M. Lanza, *Concorrenza, iniziativa economica e utilità sociale: spigolature su principi e limiti tra ordinamento europeo e Costituzione Italiana*, in *Rass. dir. pubbl. eur.*, 2016, 89 ss., secondo cui l'ordinamento italiano avrebbe superato l'originario approccio interventista all'economia attraverso la penetrazione della cultura giuridica europea in materia economica.

⁷⁶ Per una disamina dell'evolversi dei rapporti tra pubblico e privato nel panorama europeo vedasi G. Napolitano, *Espansione o riduzione dello Stato? I poteri pubblici di fronte alla crisi*, in G. Napolitano, *Uscire dalla crisi*, 2012, 471 ss.

⁷⁷ Si veda, a tale riguardo, per maggiori approfondimenti sul pensiero del filosofo inglese: T. Raffaelli, *La Ricchezza delle nazioni di Adam Smith: introduzione alla lettura*, 2001.

crisi – di sviluppare efficacemente forme più intense di solidarietà tra Stati, nonché una più stretta armonizzazione delle politiche economico fiscali di questi⁷⁸.

Tuttavia, da uno sguardo sull'attuale panorama europeo, tale progetto non sembra affatto potersi dire realizzato, basti solo pensare ai sempre maggiori squilibri nelle bilance commerciali degli Stati membri⁷⁹, tali per cui alcuni di questi realizzano surplus sempre maggiori (e a volte eccessivi, come nel caso della Germania) mentre altri, all'opposto, vedono continuamente accrescere il proprio deficit. L'auspicata convergenza economica è quindi divenuta, al contrario, progressiva divergenza, la crisi economico-finanziaria ha fatto emergere gli originari squilibri della costruzione europea – con particolare riguardo a quello che ne avrebbe dovuto rappresentare l'esito più compiuto, ovvero l'euro⁸⁰ – e, al pari, è aumentato l'(euro)scetticismo verso le relative istituzioni.

Venendo quindi alle conclusioni, resta il problema cruciale di come evitare che la concorrenza fiscale europea continui a favorire la prassi legislativa degli Stati membri atta a traslare, contrariamente a quanto imporrebbero le tradizioni

⁷⁸ Al riguardo, G. Majone, *Rethinking the Euro post crisis: has the integration gone too far?*, 2014, *passim*, sostiene che «gli ideatori dell'attuale assetto dell'Unione Europea ed, in particolare, dell'UEM hanno verosimilmente creduto che la condivisione di un unico mercato e di una moneta comune tra diversi Stati membri potesse favorire la convergenza delle relative economie verso livelli comuni di sviluppo, oltre che un maggior benessere comune – grazie, in particolare, alla valorizzazione della competizione interstatale sotto le medesime regole – nell'ulteriore convinzione che tale descritta integrazione economica divenisse veicolo per un futuro e più intenso processo integrativo politico e sociale. Tuttavia tale processo integrativo sarebbe stato perseguito senza che gli Stati membri ne avessero precedentemente affrontato i nodi problematici alla base, in particolare la mancanza di una vera “controparte” politica europea, il deficit di democraticità in seno all'Unione, i possibili squilibri macroeconomici che si sarebbero potuti (così come poi effettivamente accaduto) creare a fronte dell'accentramento della politica monetaria in capo alla BCE e del contestuale decentramento in capo agli Stati membri di quelle economiche e fiscali».

⁷⁹ Per una più completa disamina sul tema degli squilibri macroeconomici europei e delle sue origini si rimanda, tra la vasta letteratura sul tema, a: L. Fantacci, A. Papetti, *Il debito dell'Europa con se stessa. Analisi e riforma della governance europea di fronte alla crisi*, in *www.costituzionalismo.it*, 2013. Si noti quindi che la Commissione Europea ha messo a punto una procedura detta MIP (macroeconomic imbalance procedure), la cui base legale è data da due regolamenti del *Six-pack* (1176/2011; 1174/2011). In sintesi, quanto al c.d. braccio preventivo, la Commissione Europea ha messo a punto 11 parametri per valutare se ci sono degli squilibri macroeconomici tra i 28 Paesi dell'UE, sia dal punto di vista dell'equilibrio interno che estero. Invero, la Commissione ogni anno, in fase di avvio del semestre europeo, pubblica un *Alert Mechanism* Europeo sulla base di una sorta di tabellone segnapunti (*scoreboard*). Quanto al debito estero, uno degli indicatori della MIP, 15 Paesi su 28 dell'Unione e 10 su 18 dell'Eurozona hanno dati davvero negativi (dati al 2015): Irlanda (-105%), Grecia (-119%), Spagna (-98%), Portogallo (-120%), Cipro (-85%); diversamente, la Germania, invece, ha un surplus commerciale costantemente in crescita che, nel 2017, ha raggiunto il record di 253 miliardi. Vedi al riguardo: V. Lops, *Europa, ecco la mappa dello squilibrio economico Paese per Paese*, in *www.ilsole24ore.com*, 2014.

⁸⁰ Si veda, su tale tema: A. Guazzarotti, *Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia secondo il mercato*, 2016. Secondo tale Autore «né la moneta unica, né la Carta dei diritti fondamentali per tutti i cittadini europei hanno avuto gli effetti inducenti sperati: omogeneità sociale ed economica appaiono quanto mai lontane nell'UE; l'Unione politica sembra un miraggio. Deflagrate con la crisi, le rigidità e le incongruenze dell'euro hanno innescato il peggio che l'Europa potesse augurarsi: anziché un conflitto sociale (politicamente gestibile) tra chi nella crisi prospera e chi dalla crisi è schiacciato, un pericoloso conflitto tra nazioni dai toni quasi etnici». In linea con tali riflessioni anche A. Bagnai, *Il tramonto dell'euro. Come e perché la fine della moneta unica salverebbe democrazia e benessere in Europa*, 2012. Da ultimo, G. Majone, *Rethinking the Union after crisis: has the integration gone too far*, op.cit., *passim* sostiene, in sintesi, che l'unione monetaria europea, pur essendo stata una buona idea dal punto di vista teorico, rimane di difficile (ove non impossibile) completa e razionale realizzazione.

costituzionali comuni (vedi *supra*), gli oneri fiscali dai fattori più mobili a quelli più statici. Pare ovvio che la soluzione non si possa che ricercare sul piano sovranazionale. In sintesi estrema si tratterebbe di far sì che gli Stati membri aderenti al processo di integrazione, nel rispettare le regole di concorrenza imposte a livello europeo, non siano eccessivamente esposti alle logiche competitive quanto alle loro scelte legislative in materia tributaria. Ai fini del raggiungimento di tale obiettivo, l'armonizzazione fiscale (o quantomeno il coordinamento delle politiche fiscali) parrebbe dunque rappresentare un percorso pressoché obbligato, specialmente per i Paesi dell'area Euro⁸¹, in grado di promuovere altresì anche una maggiore equità internazionale⁸².

Tuttavia, per quanto attiene all'armonizzazione, il quadro attuale non sembra affatto confortante. Invero le varie iniziative della Commissione atte alla creazione di regimi fiscali armonizzati in materia di imposte dirette sono naufragate a causa dello scoglio, difficilmente superabile, della regola del consenso unanime⁸³.

In una seconda fase, il cui punto di svolta si colloca nel 2001⁸⁴, sulla base del principio di sussidiarietà (il quale prevede che l'intervento della Commissione europea si compia solo nel caso in cui vi siano effettive distorsioni) la Commissione ha abbandonato l'idea dell'armonizzazione, al fine di spostare la politica fiscale europea verso il diverso concetto di "coordinamento"⁸⁵. Più nel dettaglio, è stato

⁸¹ In questo senso argomenta: P. Costagliola, *L'importanza dell'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea*, in *www.rivista.ssef.it*, 2002. Orientato alle medesime conclusioni sembra anche F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione* in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1069 ss., secondo cui: «Il coordinamento delle legislazioni fiscali, in altri termini, dovrebbe essere assunto quale valore costituzionale comunitario, necessario per svolgere politiche economiche e sociali comuni, per evitare l'asfissia finanziaria degli stati nazionali (il cd. effetto *steering the beast*) indotta dalla globalizzazione e, perciò, dalla volatilità delle basi imponibili e dalla concorrenza fiscale dannosa e, in ultima analisi, per consentire il reperimento di risorse che garantiscano ai paesi associati accettabili livelli comuni di *welfare*». Secondo alcuni autori si potrebbe altresì discutere, alla luce della "fuga" dei fattori mobili dai singoli ordinamenti nazionali, su quello che appare un inevitabile dilemma iniziale: armonizzare o competere? Per un maggiore approfondimento sulle argomentazioni in favore di una o dell'altra possibile soluzione vedasi, tra tutti: S. Cipollina, *Armonizzazione vs competizione fiscale: il trade off Europa/Italia* in *Riv. dir. fn.*, 2004, 93 ss.

⁸² Sull'equità fiscale in ambito internazionale vedasi: P.B. Musgrave, *Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union*, in S. Cnossen, *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, 2000, 46 ss.; R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *International Equity*, in R.M. Bird, J.G. Head, *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, 1972, 63 ss.

⁸³ La Commissione, per esempio, ancora nel 1975 fece una proposta COM (1975) 392 del 23.07.1975 di armonizzazione dell'imposta sui redditi d'impresa (individuando un'aliquota minima compresa tra il 45% e il 55%) e delle ritenute sui dividendi che poi fu ritirata. Nel 1992, il cd. *Ruding Report* avanzò una serie di proposte (tra cui un'aliquota minima del 30% e una massima del 40%) che non furono però mai approvate dal Consiglio dell'Unione europea e dalla Commissione. A difesa dell'armonizzazione fiscale a livello europeo si veda: O. Ruding, *The David R. Tillinghast Lecture Tax Harmonization in Europe: The Pros and Cons*, in *Tax Law Review*, 2000, 101 ss. Peraltro, il recente accordo trovato tra i membri dell'ECOFIN sul contenuto della Direttiva *Anti-Tax Avoidance* (ATAD) (2016/1164/UE) è stato ritenuto come una "*pietra miliare*", evidenziando che potrebbe essere il primo vero passo per una spinta verso un nuovo corso dell'armonizzazione in Europa. Si veda, al riguardo, M.F. Nouwen, *The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in The Fight against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is necessary*, in *Intertax*, 2017, 138.

⁸⁴ Vedasi il documento COM (2001) 582 della Commissione Europea.

⁸⁵ Si veda, al riguardo, C. Garbarino, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union*, in *EC Tax Review*, 2016, 277 ss. Nell'identificare un passaggio dall'armonizzazione al coordinamento si rimanda anche a: W. Bratton, J.A. Mcmahery, *Tax*

quindi sottolineato come il concetto di coordinamento si riferisca ad un ambiente in cui operano diversi agenti (identificati, in questo caso, con gli Stati membri) i quali interagiscono ripetutamente, operando in assenza di un'autorità centrale⁸⁶. Invero, secondo tale impostazione, il coordinamento a livello europeo in materia di imposizione diretta viene a consistere in un insieme di politiche, proposte e raccomandazioni che, solo in un secondo momento, possono poi confluire, cristallizzandosi, in disposizioni legislative (europee o nazionali) di natura vincolante⁸⁷.

Recentemente, alcuni autori si sono addirittura spinti ad argomentare circa l'esigenza di instaurare un'unione fiscale europea quale effettiva cooperazione tra autorità centrale monetaria e fiscale – dunque politica – così realizzando un progetto che, pur trovandosi da sempre all'ordine del giorno nell'agenda europea, è stato costantemente rimandato, anche a causa della gestione particolarista e frammentata della materia, in particolare tra i 17 Stati membri che adottano l'euro come valuta⁸⁸. Tale unione sarebbe quindi motivata dal fatto di creare un meccanismo permanente di trasferimento di risorse dai Paesi che crescono a quelli che, per ragioni strutturali e politiche, non sono in grado di crescere, proprio per i suesposti caratteri strutturali dell'UEM. Tale *governance europea* si baserebbe quindi sull'idea che non ci potrebbe essere *a representation without (a power of) taxation*⁸⁹.

Coordination and Tax Competition in The European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation, in *Common Market Law Review*, 2001, 677 ss.

⁸⁶ C. Garbarino, *op. cit.*, 280.

⁸⁷ È proprio in questo contesto, che si inserisce il tentativo, rinnovato, da ultimo nel 2016, di adottare la cosiddetta *Common Corporate Consolidated Tax Base o CCCTB*, una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. Essa consiste, in *primis*, nella determinazione di un reddito imponibile su base consolidata (grazie all'applicazione di regole comuni per tutti gli Stati membri) ed, in *secundis*, nella successiva allocazione di tale reddito, attraverso specifici criteri di ripartizione tra questi, i quali applicheranno quindi le aliquote previste dai relativi ordinamenti. Tale proposta garantirebbe invero la neutralizzazione delle differenze fiscali tra Stati membri: invero i diversi regimi domestici in materia non assurgerebbero più a criterio di scelta, da parte delle imprese, quanto all'allocazione delle loro risorse. La proposta della Commissione del 2016, a differenza di quella precedente del 2011, si renderebbe obbligatoria per i gruppi multinazionali con fatturato superiore a 750 milioni di euro. Inoltre si attuerebbe gradualmente in due *step*. Con il primo *step* gli Stati dovrebbero individuare le regole comuni di determinazione della base imponibile (fase della CCTB) per poi definire solo in un secondo momento le regole e i criteri di consolidamento della stessa (fase della CCCTB). Con un simile approccio la Commissione intende rendere più graduale l'approvazione della Direttiva ed evitare che, come avvenuto con la proposta del 2011, si possa determinare, per il mancato accordo tra Stati membri, una battuta d'arresto nell'implementazione della stessa. Il punto critico è invero rappresentato dal fatto che si rende necessario, ai fini di una sua approvazione, un accordo all'unanimità di tutti gli Stati membri. Un'alternativa che è stata proposta sarebbe quella di adottare la cosiddetta *enhanced cooperation* che consente di adottare una proposta della Commissione da parte di un gruppo più ristretto di Paesi membri (minimo nove) senza dover rinunciare all'accordo per il solo veto di uno dei 28 Paesi europei. Ovviamente, nel caso si giungesse ad un accordo, esso sarebbe vincolante per i soli Paesi membri aderenti all'*enhanced cooperation*.

⁸⁸ Vedasi, in questo senso, E. Mainardi, *Unione Europea: come la crisi può portare all'unione fiscale, il two pack*, in *www.federalismi.it*, 2013. Anche G. Napolitano, *Osservatorio: la risposta europea alla crisi del debito sovrano: il rafforzamento dell'Unione Economica e monetaria, verso l'Unione Bancaria*, in *Banca, borsa tit. cred.*, 2012, 747 ss. parla, a tale riguardo, dell'esigenza di un salto di qualità verso un'unione fiscale.

⁸⁹ Sul rapporto tra il potere di imporre tributi propri e la democrazia vedasi, in ottica comparata: M. Herb, *No representation without taxation*, in *Comparative Politics*, 2005, 297 ss. Secondo tale Autore, che prende in considerazione anche la situazione politica medio orientale, «Studies of rentier states argue that democracy is unlikely or even impossible without taxation,

Detto altrimenti, non si potrebbe avere centralizzazione delle politiche monetarie e sociali senza avere, al contempo, disponibilità di entrate proprie che si accompagnano al sistema tributario dei singoli Stati. Pertanto, in tal senso, l'attuale struttura dell'Unione – basata sull'accentramento della sola politica monetaria e sul contemporaneo decentramento di quelle fiscali – non sarebbe affatto sostenibile. Invero, solo la presenza di un fisco europeo potrebbe garantire all'Unione di prendere il posto dello Stato sociale come produttore di sicurezza per tutti i cittadini⁹⁰.

In quest'ottica, il dibattito sull'Unione fiscale sembra quindi “sovrapporsi” a quella concernente la costruzione di un bilancio europeo, che sia dotato di maggiori disponibilità rispetto a quello attuale. Infatti, ove vi fosse un bilancio centralizzato in sede europea, si renderebbe possibile una vera politica fiscale, almeno con riguardo ai Paesi che condividono la stessa moneta. Questo renderebbe altresì possibile una distribuzione automatica del reddito dalle nazioni in surplus a quelle in deficit – funzione oggi assolta, negli ordinamenti statali dai fondi perequativi – ed, infine, potrebbe mitigare eventuali shock asimmetrici che dovessero colpire (di nuovo) uno o più Paesi dell'unione monetaria⁹¹. In sintesi estrema, un comune bilancio europeo permetterebbe di attuare, a livello sovranazionale, quei principi di giustizia distributiva che, ad oggi, sembrano invece essere attuabili – in potenza – solo sul piano domestico, proprio alla luce dei vincoli solidaristici e sociali contenuti nelle rispettive Carte costituzionali degli Stati membri⁹². Resta tuttavia un non trascurabile problema, ovvero la realizzabilità di un siffatto bilancio comune,

which had a crucial role in the emergence of representation and democracy in European history». Così anche A. Padoa Schioppa, *Improving effectiveness of the Institution*, in *Institutional Reforms in the European Union, Memorandum for the Convention*, Rome, 2002, 105 ss.

⁹⁰ F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione Europea*, 2015, 31.

⁹¹ In tal senso argomenta O. Chessa, *La Costituzione della Moneta*, op. cit., 389. Secondo autorevole dottrina Sarebbero stati «l'assenza della solidarietà di bilancio (formalmente vietata dall'art. 125 del TFUE) e di adeguati meccanismi istituzionali di correzione degli squilibri macroeconomici esistenti fra gli Stati membri, a non dare compiuta realizzazione alla moneta unica», in tal senso anche: L. Mellace, *La crisi dell'integrazione europea tra vincoli finanziari e crisi dell'Euro*, in www.federalismi.it, 2016. Quanto invece al ruolo del bilancio europeo per rilanciare l'economia europea, secondo A. Majocchi, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo* in *Riv. dir. fin.*, 2015, 467 ss. «è ormai ampiamente riconosciuto che la debolezza della crescita in Europa è generata da una carenza di domanda effettiva, a seguito dei processi di *deleveraging* del debito pubblico e del debito privato messi in atto contemporaneamente da tutti i paesi dell'area euro. In presenza di una domanda interna che resta debole le imprese non investono e i consumi rallentano a seguito della contrazione del reddito disponibile e della caduta di fiducia determinata dalla crisi, e anche l'espansione della quantità di moneta rischia di non dar luogo a una ripresa della produzione se non accompagnata da un aumento della domanda. Inoltre, dati altresì i vincoli che gravano sui bilanci pubblici dei singoli paesi, costretti a rispettare le regole del *fiscal compact*, per promuovere la produzione di beni pubblici e, parallelamente, creare nuova domanda l'unica possibilità consiste nell'attingere risorse dal bilancio europeo. Date tuttavia, ad oggi, le dimensioni piuttosto contenute del bilancio europeo, che non supera l'1% del PIL dell'Unione, si pone naturalmente il problema di reperire nuove risorse per finanziare questa maggiore spesa».

⁹² «Gli Stati di democrazia pluralista europei sono invero fondati su Carte enunciative un novero di diritti fondamentali della persona e presentano dei caratteri marcatamente sociali. La complessa architettura del costituzionalismo moderno si lega infatti a conquiste di civiltà e di giustizia nella società, avendo gli ordinamenti nazionali europei – pur con modalità ed intensità diverse, legati anche a fattori storici politici – visto la progressiva affermazione dei diritti sociali quali principi cui spetta la tutela ed il miglioramento della vita dei membri delle comunità». S. Gambino, W. Nocito, *Relazione al seminario interdisciplinare Crisi dello Stato nazionale, governo dell'economia e tutela dei diritti fondamentali*, in www.astrid.it, 2012.

soprattutto a livello politico⁹³: quando mai, invero, gli Stati del Nord Europa accetterebbero di indirizzare le loro risorse in avanzo ai Paesi “spreconi” dell’Europa meridionale (non a caso giornalisticamente definiti GIPSI)? Tale domanda appare evidentemente retorica. A tal proposito, anche la Commissione europea ha recentemente messo in evidenza⁹⁴ come il cambiamento del bilancio europeo sia strettamente collegato al processo di integrazione dell’Unione ed, in particolare, al livello di aspettative che le istituzioni nazionali ed europee si prefisseranno per la comune costruzione del futuro di questa. Secondo tale prospettiva, quindi, l’entità, la struttura e il contenuto del venturo bilancio dell’UE verranno a corrispondere all’ “ambizione politica” prefissata a livello unionale, la quale, a sua volta, non potrà, infatti, che essere allineata con i relativi mezzi per agire.

In conclusione, sebbene il cammino verso un più compiuto processo di federalizzazione dell’Unione Europea sia oggi, più che mai, evidentemente lungo e tortuoso, oltre che incerto e pieno di problematiche ancora irrisolte, non dobbiamo comunque dimenticare che è stata spesso l’utopia ad aver segnato il passo della storia.

⁹³ Invero, l’Europa appare mai quanto oggi, a livello politico, divisa. Il Referendum britannico sulla c.d. *Brexit*, gli incessanti sbarchi di profughi lungo le coste del Mediterraneo ed il perdurare della crisi economica, ancora nel pieno della sua forza – questi i temi più dibattuti a livello politico – sembrerebbero aver determinato l’ascesa di movimenti populistici e nazionalistici in tutti i Paesi dell’attuale Unione. Pericolose appaiono quindi le derive nazionaliste e populiste che in tanta parte dell’Europa sono presenti. Sembra che andare contro l’Unione Europea sia diventato il primo passo per vincere le elezioni nazionali e che i problemi dei singoli Stati siano tutti addebitabili all’Europa, quasi essa non sia più uno scudo ma una spada. Quanto ai rapporti tra Nord e Sud Europa, l’Europa appare ancora troppo divisa e questi sembrano avere in comune solo crediti e debiti reciproci. Sul punto vedasi, tra gli altri, C. Offe, *L’Europa in Trappola. Riuscirà l’UE a superare la Crisi?*, Bologna, 2014 e W. Streeck, *Tempo guadagnato. La crisi rinviata del capitalismo democratico*, Roma, 2013.

⁹⁴ Vedasi il *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell’UE*, Commissione Europea COM (2017), n. 358, 28.06.2017, disponibile in www.ec.europa.eu, 21, 36.